

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití nákladového controllingu ve vybrané obchodní společnosti
Utilization of Cost Controlling in the Selected Business Company

Student:

Bc. Zuzana Kuchařová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2015

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Zuzana Kuchařová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Využití nákladového controllingu ve vybrané obchodní společnosti**
Utilization of Cost Controlling in the Selected Business Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení controllingu
 3. Nákladový controlling
 4. Controlling ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2004. 816 s. ISBN 978-80-7357-035-4.
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

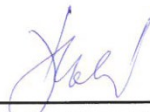
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015



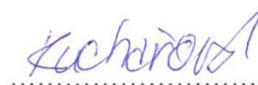
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a č. 2 dané mi k dispozici, jsem samostatně upravila a vložila.“

Datum odevzdání diplomové práce: 24. 4. 2015



Bc. Zuzana Kuchařová

Obsah

1 Úvod.....	6
2 Teoretické vymezení controllingu	8
2.1 Pojem controlling	8
2.2 Směry controllingu	9
2.3 Funkce controllingu.....	10
2.3.1 Filozofie controllingu	10
2.4 Cíle controllingu.....	11
2.4.1 Zásady controllingu	11
2.5 Controller.....	14
2.5.1 Úkoly controllera.....	14
2.5.2 Profil controllera.....	14
2.5.3 Začlenění controllingu v systému.....	15
2.6 Oblasti působení a nástroje controllingu	17
2.6.1 Vývojové stádia činností controllingu.....	17
2.6.2 Oblasti působení controllingu.....	19
2.6.3 Nástroje strategického controllingu.....	21
2.6.4 Nástroje operativního controllingu.....	23
2.7 Vztah manažerského účetnictví a controllingu.....	25
3 Nákladový controlling.....	27
3.1 Náklady a jejich členění	28
3.1.1 Členění dle druhu nákladů.....	28
3.1.2 Členění dle odpovědnosti za vznik nákladů	29
3.1.3 Účelové členění nákladů.....	29
3.1.4 Kalkulační členění nákladů	30
3.1.5 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby	30

3.1.6 Kalkulační náklady	32
3.1.7 Náklady dle rozhodovacího procesu	32
3.2 Kalkulace	33
3.2.1 Základy pro sestavení kalkulace.....	34
3.2.2 Druhy kalkulace nákladů.....	36
3.2.3 Metody kalkulace nákladů.....	38
3.3 Plánování a rozpočtování	41
3.3.1 Plánování	42
3.3.2 Rozpočtování.....	44
3.3.3 Kontrola plnění rozpočtů a vyhodnocení odchylek.....	46
3.4 Reporting	47
3.4.1 Využití účetních údajů reportingem	48
4 Controlling ve vybrané obchodní společnosti	49
4.1 Představení společnosti	49
4.1.1 Profil a historie společnosti	49
4.1.2 Ostravský oblastní vodovod	52
4.1.3 Organizační struktura společnosti	53
4.2 Controlling ve společnosti.....	55
4.2.1 Plánování	55
4.2.2 Kalkulace.....	56
4.2.3 Účetní závěrka	58
4.2.5 IFRS.....	58
4.2.4 Číselníky.....	59
4.3 Charakteristika útvarů úpraven vody.....	59
4.3.1 Úpravna vody Podhradí.....	60
4.3.2 Úpravna vody ve Vyšních Lhotách	60
4.3.3 Úpravna vody v Nové Vsi u Frýdlantu nad Ostravicí	60

4.3.4 Zpracování odpadních vod	60
4.4 Nákladový controlling útvaru úpravny vody Podhradí	61
4.4.1 Reporting	63
5 Závěr	64
Seznam použité literatury	66
Seznam zkratk.....	67
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Diplomová práce má název Využití nákladového controllingu ve vybrané obchodní společnosti. Controlling je poměrně novým pojmem a existuje pro něj velké množství definic, to je také důvodem výběru tohoto tématu. Určité přiblížení controllingu, jeho nástrojů, cílů, funkcí a typů. V současnosti již většina firem určitým způsobem controlling využívá, jen pro něj nemají zřízeno příslušné středisko či pozici controllera a dané funkce spadající pod controlling a činnosti controllera vykonává někdo jiný. Controlling většinou patří do managementu firmy a jeho funkce si mezi sebe mohou rozdělit plánovací a organizační útvary. Pokud má firma v plánu zřídit pozici controllera musí při jeho výběru dohlédnout na splnění určitých požadavků, tuto funkci nemůže vykonávat kdokoli. Nároky na controllera je možno rozdělit na osobní a odborné, které se dále člení na kvalifikační a odborné předpoklady. Tyto dispozice jsou velice podstatné, protože na nich určitým způsobem závisí kvalita a úspěšnost controllingu. Controller nerozhoduje o výsledcích controllingu a cílech firmy sám, ale poskytuje určité vyhodnocovací zprávy neboli reporting managementu firmy, který následně může rozhodnout o dalším postupu.

Controlling lze rozčlenit na mnoho různých druhů. Příkladem je finanční, nákladový, strategický a operativní controlling. Každý z těchto typů se zaměřuje na odlišnou oblast. Finanční controlling se zabývá analýzou aktiv podniku, jejich vyhodnocením a následným předáním informací managementu firmy. Nákladový controlling se zaměřuje především na oblast plánování, rozpočtnictví a vyhodnocování toho, zda jsou plány dodržovány a moc se neliší od zjištěné skutečnosti. Strategický controlling se zabývá stanovením strategických cílů podniku, které mají za účel dlouhodobou ziskovost firmy. Operativní controlling se zaměřuje na řízení zisku v krátkodobém časovém úseku.

Cílem diplomové práce je vymezení controllingu, jeho směrů, nástrojů a funkcí, definování nákladového controllingu a co všechno obnáší, seznámení s controllingem ve společnosti Severomoravské vodovody a kanalizace Ostrava a.s. a podrobnější pohled na nákladový controlling útvaru úpravny vody Podhradí.

V počáteční kapitole se diplomová práce bude věnovat charakteristice controllingu, pozice controllera a vymezením toho, co je pro tuto funkci potřeba. Dále také definování nástrojů controllingu a jeho vztahu s manažerským účetnictvím. Cílem následující kapitoly je vymezení nákladového controllingu, charakteristika a rozčlenění nákladového a kalkulačního systému využívaného podniky v rámci tohoto typu controllingu. Dále se tato kapitola bude

zabývat způsobem poskytování informací vedení neboli reportingem.

Následující kapitola má za cíl představení controllingu ve vybrané společnosti a využití nákladového controllingu v rámci útvaru úpravny vody Podhradí. Obsah kapitoly je zaměřen na představení firmy, její organizační struktury, vymezení controllingu ve společnosti a případné návrhy na zlepšení. Dále je zde představena funkce úpraven vody a čističek odpadních vod a analyzován nákladový controlling vybraného střediska.

Při zpracování diplomové práce budou použity následující metody. Metoda postupu, která zahrnuje popis jednodušších objektů ke složitějším, bude použita v celé diplomové práci. Metoda popisu bude rovněž využita v celé diplomové práci. Srovnání neboli komparace se bude provádět zejména ve čtvrté kapitole. Prostřednictvím dotazování budou zjišťovány především informace o fungování controllingu ve společnosti, kterým se zabývá čtvrtá kapitola. Dále budou v této kapitole také využity metody analýzy a syntézy.

Veškeré vlastní názory, stanoviska, doporučení, zhodnocení a z toho vyvozené dílčí závěry jsou v diplomové práci psány jednoduchou kurzívou.

2 Teoretické vymezení controllingu

S rozvojem ekonomiky ve světě a její vzrůstající globalizací roste tlak na firmy a jejich povědomí o controllingu. Podniky controlling v historii dostatečně nevyužívali či ho nebrali jako nápomocný ekonomický ukazatel, ale v současnosti je důležitou součástí řízení a rozhodování managementu firmy. S postupem času je na controlling a informace získávané jeho prostřednictvím kladen stále větší důraz.

Podniky musí být na ekonomickém trhu dostatečně konkurenceschopné. Rostoucí náklady, nestabilní ekonomické poměry, dravá konkurenční atmosféra na domácím i zahraničním trhu a další důvody, zajišťují zdokonalování systému vedení podniku. [7]

2.1 Pojem controlling

Controlling je poměrně nový pojem i když mnoho úkolů, které obsahuje, se používalo již dříve. Jeho počátky lze vysledovat až na přelom 19. a 20. století. Za použití českého překladu bývá controlling chybně považován pouze za kontrolu, ale zahrnuje také řízení, regulování, vedení, ovládání, dohlížení a plánování. V literatuře je chápán jako ekonomické řízení. Každá společnost či člověk si pod pojmem controlling představuje zcela odlišné věci. Ani literatura, která se tímto oborem zabývá, není zajedno ve svých definicích. V praxi může pozice controllera v jedné firmě znamenat naprosto odlišnou funkci než ve firmě jiné.

Jedna z mnoha existujících definic: Controlling je samostatnou větví ekonomického řízení, která vychází z dat účetnictví a je založená na kalkulaci neúplných nákladů, přičemž optimalizuje z celopodnikového hlediska a podle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Na tomto základu je také postavena kalkulace cen, čímž se controlling stává praktickým nástrojem marketingu. [6]

Z této definice vyplývá, že je možno řídit se jen dle jediného finančního ukazatele, kterým je marže (rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady). Sice je zde uvedeno, že se jedná pouze o jeden ukazatel, ten je ale strukturován dle výrobků, segmentů trhu a míst odpovědnosti.

Širší pojetí controllingu nám říká, že se jedná o široce aplikovanou metodu řízení, která se zaměřuje na permanentní analýzu skutečného průběhu podnikatelského procesu s žadaným cílem. Vyhodnocení těchto odchylek, které se analyzují podle příčin vzniku a odpovědnosti je těžištěm celého systému. [3]

Firmy střední a větší velikosti již v dnešní době mají většinou zavedeno účelové třídění nákladů, tedy podle středisek. Cílem controllingu je mimo jiné také sledovat náklady těchto

středisek a zda se příliš neodlišují od plánu. Podniky si musí dávat pozor a zaměřovat se pouze na důležité informace, jinak hrozí nezvládnutí systému kvůli přílišné podrobnosti údajů.

V praxi se používají různé typy controllingu v závislosti na situaci. Rozlišuje se, jestli je organizace nezisková či zisková, nově založený podnik oproti dlouhodobě běžícímu, počet konkurenceschopných firem v okolí, jaká je podniková kultura a zda je cílem firmy pouze růst zisků anebo se jedná o odvrácení krize. [3]

2.2 Směry controllingu

Všechny firmy na trhu jsou zaměřené zejména na budoucnost v rámci své konkurenceschopnosti. Za pomoci nástroje controllingu pak podniky dosahují svých vytyčených cílů. Systému řízení dané firmy se přizpůsobuje i controlling. Controlling se dle časového hlediska člení na strategický a operativní.

Strategický controlling – zabývá se rozhodováním podniku ohledně strategických cílů. Jeho úkolem je snaha o dosažení těchto cílů pomocí sledování příležitostí a hrozeb. Spojuje interní systém podniku s externím okolím a analyzuje a vyhodnocuje jeho vývojové trendy. Analýza probíhá od managementu a zákazníků přes stakeholdery (skupina lidí, která má podíl na výstupech podniku) až po vládní organizace a dodavatele. Strategický controlling se využívá pro dlouhodobé období a jeho cílem je maximalizovat ekonomickou přidanou hodnotu neboli pro vlastníky tržní hodnotu.

Operativní controlling – zabývá se kratším časovým úsekem než strategický controlling. Obvykle se zaměřuje na období, které je kratší než jeden rok. Výsledky analýzy strategického controllingu se přímo promítají do nákladů a výnosů, které zastupují výsledky konkrétních činností. Pomocí těchto veličin controlling zabezpečuje řízení zisku v krátkodobém časovém úseku. Operativní controlling je tedy založený na nákladech, výnosech a jejich nástrojích.

Sestavení podnikového plánu, který by byl dostatečně kvalitní, se stává těžkým procesem. Je třeba sladit nákladové a výkonové účetnictví, členění nákladů a výnosů v rámci středisek, rozpočty a vnitropodnikové kalkulace a ceny. S tvorbou podnikového plánu souvisí důležitá rozhodnutí firmy, proto je důležité využívat informace získané pomocí controllingu.

Normativní controlling – zabývá se vytvářením norem, hodnot a zásad firmy, které slouží pro zajištění správné podnikové politiky. Obsahuje i etický kodex pro pracovníky firmy vyjadřující kladný postoj firmy k etice podnikání. [7]

2.3 Funkce controllingu

Mezi funkce controllingu patří registrační funkce, která se orientuje hlavně na sběr informací a nazývá se pasivní controlling. Dále navigační funkce se zaměřením na kontrolu hospodaření podniku a na snahu vypracování zlepšovacích projektů, které se říká aktivní controlling. A jako poslední a nejdůležitější inovační a koordinační funkce orientovaná na řízení, která vytváří vlastní strukturu řízení s filozofií využívající údaje z oblasti plánování, kontroly a regulace firemních aktivit. [4]

2.3.1 Filozofie controllingu

Základní principy, které charakterizují filozofii controllingu jsou:

- Orientace na cíle – předpoklad přímého podílu controllingu na stanovování firemních cílů, jejich následné kontrole a pomáhání s vypracováním plánu;
- Orientace na úzké profily – pomocí controllingu stanovit informační systém tak, aby obsahoval uspokojivé množství kvalitních údajů, odhalil a odstranil případné chyby;
- Orientace na budoucnost – minulé události jsou pro řízení důležité jen do té míry, do jaké ovlivňují budoucnost a dokážou předejít některým problémům. To je charakteristické pro přechod od myšlenkového postupu zpětné vazby k perspektivnímu myšlení.

Z těchto principů vyplývá, že controlling je možno chápat jako systém řízení s vlastní filozofií. Jako mnoho ostatních systémů má i tento několik součástí. Mnoho autorů, kteří se zabývají controllingem používá k jeho popisu metafory, kdy jej přirovnávají k lodi plující po moři nebo letadlu, které letí přes hory a oceány. Vstupní údaje systému zahrnují skutečné a plánované data. [4]

Mezi složky systému patří:

- Kapitán – vedení podniku, stanovuje cíle v rámci plánování;
- Lodivod – bývá jím controller, který hledá cestu k dosažení vytyčených cílů. K tomu používá analýzu plánu a skutečnosti a tvorbu a propočet očekávání;
- Kormidelník – řídící zaměstnanci, kteří nepatří k vrcholovému vedení podniku. Jejich povinností je plnit úkoly. V případě ohrožení dosažení cíle musí informovat controllera, který navrhne řešení;
- Veslaři – pracovníci firmy s odborným zaměřením provádějící zadané práce. Jejich výrobky a služby jsou nabízeny na trhu, ten je může přijmout anebo odmítnout;
- Moře – trh. Podnik pomocí něj sbírá informace o tom, jak jsou výrobky a služby

přijímány zákazníky a jak si firma vede. Na základě těchto dat se posléze provádí rozhodnutí managementu (kapitána).

Základem systému je tedy průběžný zpětnovazebný proces, pomocí něž se kontroluje dosahování cílů ve sledovaném období a poskytování podkladů pro odhad očekávaného vývoje. [4]

2.4 Cíle controllingu

Obecně je nejdůležitějším cílem managementu firmy udržení životaschopnosti a operativnosti. Controlling napomáhá řízení podniku k udržení těchto cílů prostřednictvím anticipace, která vyjadřuje zprostředkování aktuálních a srozumitelných údajů o možných budoucích změnách v okolí. Následujícím cílem controllingu je zajištění adaptace, kdy zjištěná data o změnách v okolí nebo uvnitř podniku, které již proběhly, musí být kromě aktuálnosti vhodná. Dále zajištění koordinace, pomocí níž systém controllingu dohlíží na sestavení a dodržení plánu firmy. Controlling také hlídá schopnost provedení plánů, to znamená, aby se naplánované strategické záměry a cíle uvnitř podniku prosadili.

Prostřednictvím dotazování lze zaopatřit několik podstatných cílů controllingu zejména zajištění kontroly, řízení, příspěvek na podporu harmonizace a příspěvek na zabezpečení kvality rozhodovacího procesu. Nejméně důležitým cílem controllingu je pak zajištění flexibility.

Vymezení účelu, obsahu a rozsahu úkolů patří mezi přímé cíle controllingu. Specifické záměry podniku (meritorní, finanční, věcné cíle a cíle úspěchu), k jejichž splnění napomáhá controlling, mají význam nepřímých cílů. [1, 5]

2.4.1 Zásady controllingu

Zásadami jsou myšleny určité principy mající normativní charakter, které se stávají určitým vodítkem pro individuální situace. Jsou tedy stanovovány obecně a controlleři by se jimi při zajišťování přímých a nepřímých cílů měli řídit. Management podniku počítá s jejich dodržováním a tedy určitou kvalitou controllingu. Každý specifický obor má zpravidla stanovené vlastní zásady, příkladem jsou zásady vedení účetnictví nebo zásady řádného hodnocení podniku.

Zásada hnací a brzdící síly

V případě, že se vedení firmy obává rizika a jedná s opatrností, měl by se controlling zaměřovat na příležitosti a inovace. Plány potřebují občas počáteční impuls nebo nějaké urychlení, které se může záměrně provádět či ukončit. Controlling se pak stává hnací silou, která pohybuje a pohání. [5]

Jestliže je management podniku zaměřený na riziko a příležitosti, controlling postupuje s vědomím rizika a kontroly. Neměla by se provádět ukvapená rozhodnutí, je nutné zjistit chybějící data a prodloužit či zastavit projekty do té doby než bude vhodné provést rozhodnutí. Controlling se v tomto případě stává brzdící silou, kriticky hodnotící navrhované cíle.

Tato zásada kromě jiného zdůrazňuje potřebu toho, kdo rozhoduje o záležitostech podniku, aby si byl vědom své pozice vůči příležitostem pro výnosy a rizik, které z toho plynou. Obě funkce controllingu jak hnací tak brzdící síla zvýrazňují podporu řízení firmy controllingem, jeho aktivní roli a chování rozdílně dle konkrétní situace.

Zásada objektivita

Tato zásada se vztahuje na chování controllingu a vymezuje, jak má probíhat, aby byly návrhy a vyhodnocení dostatečně transparentní a také zřetelné postavení controllingu. Pod pojmem objektivita si lze ve vztahu ke controllingu představit šest odlišných aspektů:

- objektivita jako empiricky stanovený poznatek – nutnost používání ověřených a vyzkoušených vědomostí (platných teorií, hypotéz) v rámci controllingu,
- výsledek kontroly mezi odlišnými perspektivami – controlling by měl dohlížet na souhrnnou situaci věcí, analyzovat a vyhodnocovat vliv na jiné osoby či obory, před vydáním posudku,
- využití vědeckých metod – systematicky, srozumitelně a logicky strukturovaný controlling a také jeho prezentace,
- zaměření na informace a fakta – nebrat kritické situace a fakta vážně či je jakýmkoli způsobem zlehčovat by nebylo objektivní, naproti tomu brát očekávané události příliš vážně se také nevyplácí,
- volnost hodnot – controlling má subjektivní názory a vytváří si i vlastní posudky, která je třeba i podle toho označit,
- vnitřní subjektivita – to znamená provádění kontroly, vyhodnocení a prezentace výsledků controllingem není závislé na osobách, zato výsledky analýzy a návrhů controllingu je třeba nechat schválit třetími stranami. [5]

Zásada včasného jednání

Včasné jednání zde vyjadřuje nalezení řešení problému v určité situaci a době. Jde o vytvoření a udržení prostoru pro volné myšlení a také je třeba neztratit vlivem časové tísně možnost řádně prodiskutovat daný problém a následně rozhodnout. K zajištění této zásady je vhodné stanovit určitá opatření. Patří mezi ně vytvoření a provoz systému k podávání informací včas. Dále získávání dopředných dat, jejich zpracování a tudíž možnost předejít odchylkám od plánu. Dalším opatřením je předcházení starání se o aktiva investičního

majetku a zavedení opatření předčasné inventury, aby vedení mělo vlastní čas a prostor k jednání. Pak stanovení přednosti aktuálnosti údajů nad jejich přesností. Posledním opatřením je neodkládat pokud možno nevyřešené věci na následující den. [5]

Zásada rovnováhy mezi normativním, strategickým a operativním controllingem

Hlavním cílem normativního a strategického controllingu (viz kapitola 2.2) je dohlížet na to, aby opce a potenciální záležitosti budoucnosti nebyly zapomenuty moc brzy na úkor trvalosti. Operativní controlling se zabývá větší částí povinností než ostatní typy controllingu. Tato zásada by to neměla ovlivnit, zajišťuje, aby byly aspekty normativního a strategického controllingu ceněny stejně jako operativní agendy a na strategii se kladl podobný důraz jako na stanovování a plnění cílů. Dále by také měli být pravidelně kontrolovány vlivy operativních rozhodnutí na normativní a strategický controlling a také, aby se o těchto případných účincích posléze diskutovalo. [5]

Zásada dokumentace

Všechny kroky struktury controllingu jako vyhodnocení a další procesy je třeba zdokumentovat. Analýzy, plány a rozhodnutí, která vychází z controllingu nebo z kooperace řízení s controllingem je nutno ukládat systematicky, kompletně a přehledně v písemné formě.

To slouží k:

- dokumentaci požadavků controllingu,
- argumentaci v controllingu s potřebnými důkazy,
- dohledu nad plněním ostatních zásad,
- kontrole procesních kroků controllingu,
- zpracování rozhodnutí hlavně v rámci normativního a strategického controllingu pro účely případné zpětné kontroly,
- dohledu pracovníků nad svými vlastními úkoly,
- zlepšení kvality rozhodnutí, díky promyšlenější formulaci v písemnostech.

Cílem této zásady je náležité jednání, které vyžaduje protokol výsledků nikoliv vytvoření byrokratických pravidel.

Jestliže controlleři respektují tyto zásady, pak postupují s tzv. „pečlivostí řádných controllerů/ek“. Dodržují je natolik, že se v praxi stávají nejúčinnějšími příslušnými orgány pro kontrolu. Zákazníky controllingu většinou bývají dozorčí orgány, řídicí zaměstnanci na kterékoli úrovni vedení podniku, dále výkonní pracovníci různých oborů a také externí pracovníci (např.: daňoví poradci či auditoři). [5]

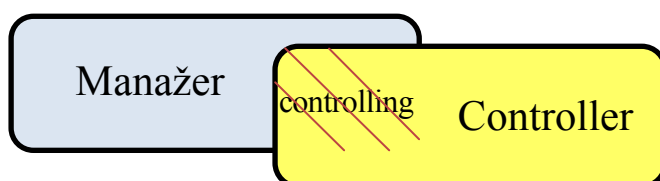
2.5 Controller

Na osobě controllera či controllerky závisí podoba a kvalita plnění úloh v controllingu kromě jiných faktorů. Tato osoba musí splňovat určité požadavky na individuální vlastnosti a schopnosti, které jsou pro profesionální controlling třeba a které management podniku očekává.

2.5.1 Úkoly controllera

Pro controllera je nezbytná spolupráce s manažerem firmy, protože výkon některých funkcí a použití controllingu nespadá pouze do pravomocí controllera, ale také manažera, jak je znázorněno v následujícím obrázku 2.1.

Obrázek 2.1 Spolupráce manažera a controllera



Zdroj: vlastní zpracování

Manažer se zabývá plánováním, rozhodováním, koordinováním, motivováním, organizováním a kontrolou. Zato controller se zaměřuje na tvorbu metod a nástrojů, moderování dat, spolupráci a aktualizaci systému. [4]

Míra přebírání úkonů controllingem od managementu firmy je závislá na velikosti podniku, typu firmy, způsobu řízení, historických souvislostech. Dále na tom, jak se rozvíjí okolí, na počtu, aktuálnosti a celistvosti problematických záležitostí, které vedení řeší. Velkou roli hraje míra ochoty manažerů zpracovat controlling jako doplňující funkci. Avšak úkoly controllingu a managementu nelze přímo oddělit, jejich funkce se navzájem prolínají a tak některé úlohy manažera vykonává controller a naopak. Controllerům se taky jinak přezdívá poradci pro nositele rozhodovacích pravomocí ohledně plánování, výkonnosti a účetnictví.

2.5.2 Profil controllera

Jak už bylo zmíněno výše úspěšnost controllingu a jeho kvalita závisí do určité míry na schopnostech a vlastnostech daných zaměstnanců (controllerů). Nároky, které jsou kladeny na controllery, se člení do dvou skupin, a to na osobní a odborné.

Osobní předpoklady na schopnosti controllera:

- nenechat se ovlivnit nadřízenými ani podřízenými pracovníky,
- být komunikativní a společenský,
- předávat dál své nápady a být dostatečně přesvědčivý,
- komplexně a analyticky smýšlet,

- být nezájatý, spolehlivý a nezávislý,
- dostatečná citlivost a porozumění vůči ostatním zaměstnancům. [4]

Odborné nároky na schopnosti controllera:

- Kvalifikační:
 - s tím, jak se ekonomika vyvíjí je nutné ekonomické vzdělání a schopnost využití výpočetní techniky,
 - doplnění teoretických a praktických znalostí v rámci controllingového vzdělání, které lze získat prostřednictvím studia literatury a školením. Tato školení organizují specializované organizace pro rozvoj controllingu.
- Odborné požadavky:
 - finanční účetnictví a finanční řízení,
 - různé metody evidování a kalkulace nákladů,
 - umět aplikovat dané plánovací a prognostické metody ve strategickém a operativním controllingu,
 - informovanost o controllingových nástrojích pro analýzu odchylek,
 - znalost firmy a jejího okolí. [4]

Při splnění těchto všech předpokladů by měl být controller dostatečně způsobilý k řešení systémových problémů a tím napomoci k efektivnímu řízení firmy.

2.5.3 Začlenění controllingu v systému

V rámci postupného růstu controllingu a šíření jeho úloh dochází ke změnám v organizační architektuře podniku pomocí institucionalizace. Pozice controllingového oddělení ve struktuře firmy je ovlivněna interními a externími faktory.

Interní faktory působící na postavení oddělení controllingu jsou růst počtu, aktuálnosti a celistvosti problémů, které podnik musí řešit. Dalším faktorem je velikost podniku, již vytvořené zásady managementu firmy a rozvoj využívané technologie.

Externí faktory, které působí na pozice oddělení zabývající se controllingem, jsou existující trh práce, zboží, peněz a kapitálu, legislativní, politické a společenské okolí. Posledním faktorem je hospodářská struktura státu.

Obecně s růstem hierarchického stupně stoupá efektivnost prováděných úloh controllingu. Proto mnoho publikací doporučuje vytvoření funkce vedoucího controllera (např.: controller členem představenstva), avšak poté nastává problém s některými jeho úlohami. Musí kontrolovat a prověřovat rozhodnutí, na kterých se sám podílí, tudíž to není příliš objektivní. Navíc pak není schopen zajistit stoprocentní odbornost ve všech oblastech. [4]

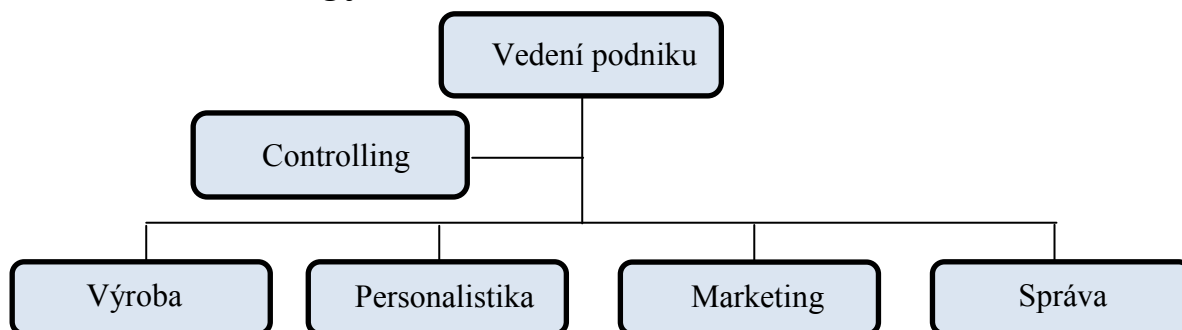
S ohledem na tyto důvody je lepší, aby se controlloři pohybovali na druhé úrovni

managementu (např.: aby spadl pod řízení finančního ředitele, který je členem představenstva), čímž se zajistí propojení controllingu s příslušnými středisky. Dále také musí existovat controlling na nižších úrovních managementu např.: jako součást účetnictví.

Z hlediska vedení podniku se řeší, jestli bude mít controller rozhodovací a nařizovací pravomoci či nikoli. Bude to v každé firmě jinak, záleží na tom, jak vrcholový management podniku chápe controlling, zda jako podporu řízení či prostředek k výkonu vedení.

Pokud bude mít controlling pouze podporující funkci, pak bude ve struktuře firmy figurovat na úrovni štábu viz obrázek 2.2. Controller pak bývá členem nejvyšší úrovně řízení podniku (nejčastěji představenstva). Je zcela závislý na podpoře vrcholového managementu ohledně řešení závažných problémů, ke kterým nemá pravomoci. [4]

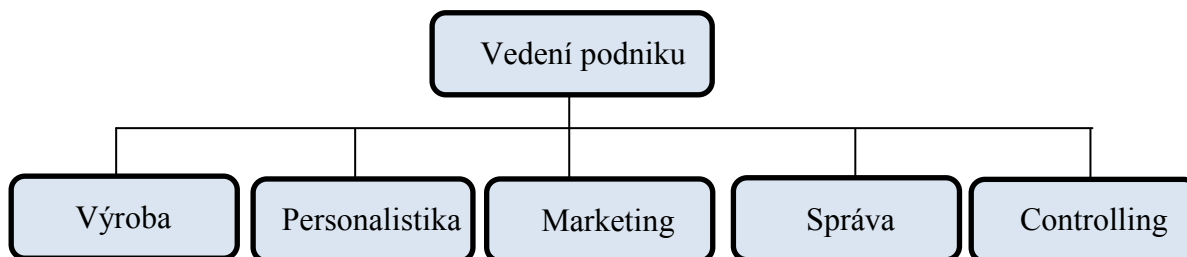
Obrázek 2.2 Controlling jako štábní útvar



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Zejména v krizových situacích controlling přebírá liniové úkoly, tzn. odchází z pozice poradního oddělení, kde doteď působil a stává se orgánem, který je zodpovědný za rozhodnutí. Podle průzkumů však toto umístění controllingu není při běžném chodu podniku vhodné. Toto umístění je znázorněno v následujícím obrázku 2.3.

Obrázek 2.3 Controlling jako liniový útvar



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Controlling je průřezovou funkcí, která se táhne celým systémem podniku, aby se to ukázalo, i v organizační struktuře je třeba zřídit decentralizovaná střediska. Tato pracoviště mohou být podřízena centrálnímu controllingu anebo příslušným střediskům. Lze si také zajistit externího controllera, ale tento způsob controllingu není příliš vhodný. Snad jen pro menší firmy, kde není k dispozici kvalitní personál a kde se nemohou zatím zřizovat controllingové útvary. [4]

V praxi má zhruba 52,9 % dotazovaných firem ve struktuře podniku zahrnuté vlastní oddělení controllingu. Asi 18 % firem přiděluje úkoly controllingu jiným útvarům s podobným zaměřením například útvaru nazývané podniková ekonomika nebo obchodní vedení. Samozřejmě s ohledem na hlavní cíl útvarů se pak tyto útvary zabývají primárně svými obchodními úlohami. Přibližně 29,1 % podniků nemá vytvořené vůbec žádné pozice pro řízení controllingu. V případě, že vůbec někdo plní controllingové úlohy, pak pouze jako vedlejší činnost například oddělení účetnictví. [1]

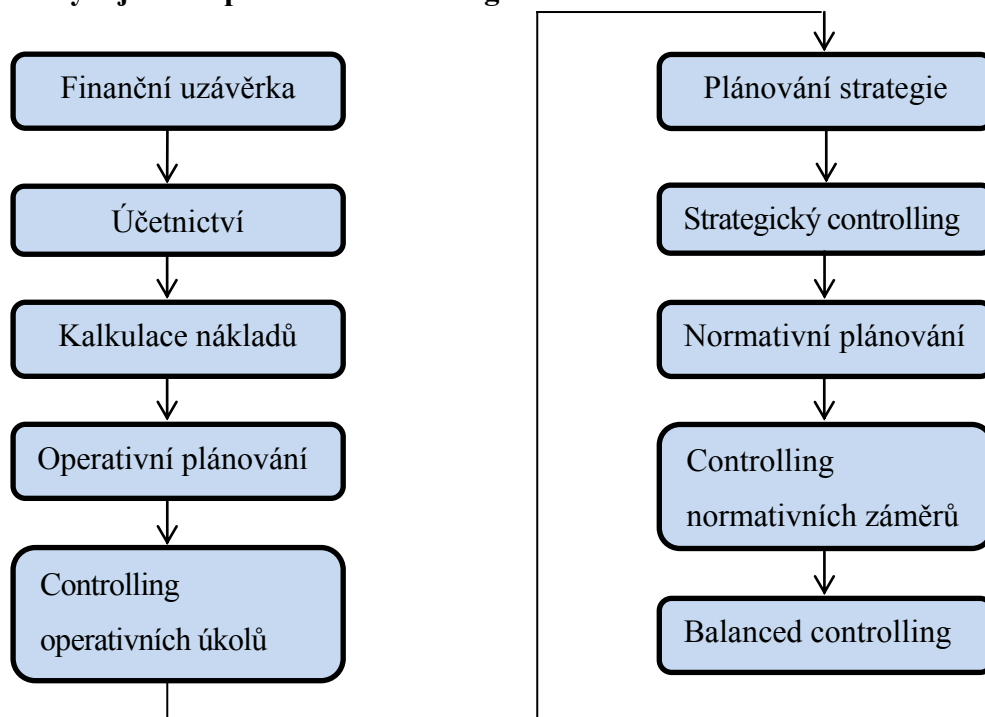
2.6 Oblasti působení a nástroje controllingu

Controlling je řídicí úlohou. Vzniká tam, kde controller a management firmy spolupracují. Úkoly controllingu tedy souvisí s úlohami vedení a rozdělují se dle vztahu k řídicím úkolům na ulehčující, doplňující, servisní a vymezující. Dále se člení dle postavení k fázím procesu řízení na tvorbu úloh a plánů, spolupráci, reporting, přípravu na rozhodování, analýzu a vyhodnocení. Úlohy controllingu se také dělí dle úrovně řízení a jeho logiky na normativní, strategické a operativní cíle. V závislosti na etapě životního cyklu podniku je potřeba vykonávat specifické úlohy na určité úrovni controllingu. [5]

2.6.1 Vývojové stádia činností controllingu

Obrázek 2.4 ukazuje deset vývojových etap procesu vedení a rozvojové stupně úloh controllingu ve významových souvislostech.

Obrázek 2.4 Vývojové stupně úloh controllingu



Zdroj: [5] - vlastní zpracování

Finanční uzávěrka

Znázorňuje finanční ukazatele podniku jako je likvidita, rentabilita, obrat, aktivita zadluženost, finanční struktura apod.

Účetnictví

Podvojný účetnictví, které slouží středním a větším firmám k dokumentaci, plánování a rozhodování. Také sjednocuje účetnictví a roční závěrky investorů (např.: věřitelů).

Kalkulace nákladů a výkonů

Myslí se tím kalkulace skutečných nákladů ve smyslu „costs“ a výnosů z výkonů, které nezávisí na externích normách a jsou zcela podřízeny rozhodnutím managementu firmy. Tento typ kalkulace jako jeden z mála využívá budoucí a řídicí aspekty.

Operativní plánování

Operativní plánování pracuje zejména s oborovými plány podniku a jeho rozpočtem, který zahrnuje finanční plány, plán zisku a ztrát a bilanční plán pro hospodářský rok. Je řídicím a usměrňujícím nástrojem, který vychází především z cílů vedení, dat ohledně financování apod.

Controlling operativních úkolů

V rámci operativního plánování je třeba určitý dohled neboli kontrola, ať už operativní nebo rozpočtová. Controlling operativních úkolů dohlíží na úspěšné provádění plánů, dodržování rozpočtu, koordinaci apod.

Plánování strategie

Strategické plánování se zabývá hlavně plánováním strategie či strategií na úrovni jednotlivých oblastí a oborů, ale také na úrovni celopodnikové. Strategické plánování využívá controlling operativních úkolů v rámci posuzování strategií závisících na finančních ukazatelích jako je rentabilita a provozní výsledek hospodaření.

Strategický controlling

Strategické plánování sleduje, jaký vliv mají na ekonomickou situaci podniku různé typy strategií. Controlling strategických cílů využívá, jak kalkulaci nákladů a výnosů ve smyslu „costs“, tak také finanční účetnictví. Je důležité kontrolovat, zda jsou informace podávány včas, zda je analýza hospodářské situace podniku prováděna správně a jestli jsou strategie účinné.

Normativní plánování

Normativní plánování se stará o kulturu podniku, to znamená o dodržování zásad, etického kodexu, společenské odpovědnosti a o chování pracovníků ve společnosti dle etiky. Dá se říct, že zaměstnanci jsou dodavateli výkonů, ale také jsou nositeli hodnot. Normativní plánování obsahuje plán skladby hodnot, interní pravidla a ideál podniku. [5]

Controlling normativních záměrů

Na normativní plánování je třeba dohlížet a kontrolovat dodržování pravidel a vzor firmy. Controlling normativních záměrů kontroluje, jestli systém správně funguje, pomocí něj se provádí analýza silných a slabých stránek kultury organizace a chování managementu, dále také možností a rizik, podle kterých se mohou měnit morální zásady.

Balanced controlling

Je nejvyšším vývojovým stupněm controllingu a obsahuje všechny již zmíněné postupy v určité rovnováze, bere ohled na normativní, strategické a operativní složky vedení a controllingu. Rovnováha mezi těmito etapami je pravidelně kontrolována a jejich složky případně sladovány. [5]

2.6.2 Oblasti působení controllingu

Okruh působení vymezuje rozsah určitého typu činností jako je shromažďování informací, které se využijí na uskutečnění daného cíle, např.: reporting managementu firmy o výsledcích. Činnosti bývají posuzovány jak podle rozsahu, tak dle míry, do které se zabývají problémem. Rozsah činnosti vymezuje strukturu vedení, ke které se controlling vztahuje. Míra hloubky řízení vymezuje vliv controllingu na současný řídicí systém.

Plánování

Je oblastí činnosti controllingu, která se zabývá shromažďováním všech existujících plánů podniku, ale také těch, co se teprve vytváří a sledováním vztahů mezi těmito plány. V rámci stanovení procesu plánování jsou vytvářeny jeho struktury. Plánování je systémem zpracovávání kvalitních dat, to závisí na vhodnosti a komplexnosti údajů.

Zda jsou plány kvalitní lze zjistit dle určitých kritérií. Záleží na stupni proveditelnosti, celistvosti, soudržnosti, spolupráci s ostatními plány, které připadají v úvahu a jestli lze tyto plány přímo provádět v rámci daných úloh.

Subjekty pro plánování jsou hodnoty a vzor, cíle na různých úrovních podniku, systémy a jejich rozhraní, postupy a zdroje (např.: budoucí vytvoření norem a jejich začlenění do firmy).

Controlling dohlíží na sestavování plánů, aby byl cíl náročný, ale dosažitelný a věrohodný. Dále hlídá plánované rezervy, management se nemusí snažit za každou cenu překročit plán jen v rámci vidiny dobrého výsledku. [5]

Kontrola

Kontrola může být zaměřená pouze na určitý objekt nebo dobu a být pravidelná či nárazová, záleží na situaci. Vzhledem ke snaze podniků o zabránění ovlivňování výsledků kontroly a o jejich objektivitu je nutná externí kontrola, kterou mohou zajišťovat buď řídicí

pracovníci anebo controlling, případně obě tyto možnosti dohromady.

V rámci controllingu se rozlišují tři typy kontroly:

- dopředná vazba – kontrola proti rušivým elementům, které by mohli ovlivnit plán, pomocí dodávání údajů včas,
- souběžná kontrola – provádění dohledu za účelem vedení a regulace,
- zpětná vazba – kontrola výsledků, které byli ovlivněny rušivými veličinami a jejich případná náprava a zavedení opatření.

Controlling prostřednictvím kontroly dohlíží zejména na kontrolu plánu a vyhodnocuje, nakolik jsou plněny jeho cíle. Mnoho firem odměňuje překročení plánu a jeho cílů, ale protože plány jsou vytvářeny s tím, že by měli být splněny stoprocentně, postrádá v tomto případě odměňování smysl i z toho důvodu, že peněžní prostředky na odměny nejsou zahrnuty do rozpočtu. Ale jestliže se nedosáhne plánovaných hodnot, měl by být daný „trest“ spravedlivě rozdělen mezi účastníky podle pravidla opatrnosti controllingu.

Informace

Vedení podniku víceméně znamená rozhodování v podmínkách nejistoty, proto je důležitá kvalita a kvantita údajů, které má management k dispozici, a které z tohoto důvodu ovlivňují kvalitu rozhodnutí.

Proces poskytování dat podniku obsahuje získávání, archivování, zpracování a předávání popřípadě zhodnocení údajů. Na systému poskytování informací jsou závislé i všechny ostatní systémy (plánování, kontroly a komunikace), proto má zvláštní roli. Údaje musí být přizpůsobeny podle toho, komu jsou předkládány svým obsahem, jazykem, formou a dobou poskytnutí vnitřním zákazníkům. Controlling má vůči managementu firmy takzvaný doručovací dluh v poskytování údajů. Předkládá informace, které jsou potřebné, poskytuje je správným lidem, včas a ve správné podobě. V případě, že si zákazníci data, která potřebují, získají sami nebo se na ně zeptají, je controlling od svého doručovacího dluhu osvobozen. Při této situaci mají zákazníci takzvaný odběrný dluh a controlling informační úlohu, která obsahuje zjištění informačních potřeb, údajů, analýzu, přípravu a také a poskytnutí daných informací správným lidem.

Aby mohl controlling fungovat správně a měl k dispozici všechny potřebná data, musí mít přístup ke všem oblastem působení podniku. Kvalita informací a jejich přiměřenost je hodnocena z pohledu zákazníka a to zda jsou údaje současné, se stává důležitějším než přesnost. [5]

Inovace

Inovaci lze chápat jako schopnost kreativního myšlení a konání, která je změnou nebo novinkou v podniku. Úkolem controllingu je podporovat management firmy a podnikatele

ve stálém vymýšlení nových obchodních nebo výrobních nápadů, systémů, ekonomických modelů a různých řešení pro problematické situace se zákazníky. Inovace nemusí přímo označovat jeden určitý významný návrh či tah, ale vylepšování poměrů v podniku mnoha menšími kroky. I když je pro zavedení nějaké inovace vhodné prostředí ve firmě, je to svým způsobem vždy riskantní krok, protože jde o novinku, která se čerstvě zavádí a je tu určité riziko, že se to nevyplatí. Controlling v rámci inovace zahrnuje soubor nástrojů, který obsahuje analýzu prostředí a zdrojů, rozvoj inovační strategie, moderování získávání nápadů, posouzení koncepce dané inovace, projekt controllingu, testování zda inovaci přijme trh a kontrolu vyhodnocení odchylek.

Sparing

Takzvaný sparing partner je někdo, kdo nastupuje až po učinění rozhodnutí manažerem jako poradce a konzultant ohledně účinku změn, důsledcích nebo aspektech prosazování. Sparing partnerem je moderní controller, který si s daným řídicím pracovníkem otevřeně vyměňuje názory a informace. Controller se tedy stává interním poradcem, který je odpovědný za své služby.

Koordinace

Účelem systémové koordinace je harmonizace úloh managementu z hlediska vztahů mezi složkami řídicího systému. V rámci controllingu se rozlišuje pět směrů koordinace:

- věcná – normativní, strategické a operativní oblasti vedení, plánování a kontroly jsou založeny na principu rovnováhy mezi sebou navzájem,
- časová – harmonizuje údaje, cíle, plány a rozhodování v různých časech, zejména mezi dlouhodobými a střednědobými plány a krátkodobými koncepty,
- horizontální – zajišťuje spolupráci strategií, plánů, rozhodnutí a systémů mezi funkčními dimenzemi na stejné úrovni (např.: výroba a odbyt),
- vertikální – soulad záměrů, plánů, systémů, rozhodnutí a údajů na různých úrovních mezi funkčními oblastmi tzn. souhrn jednotlivých rozpočtů do jednoho společného,
- koordinace plánu a skutečnosti – jednotnost systému mezi plánovaným a kontrolním výpočtem dat.

Koordinace tedy musí být v souladu a rovnováze s ostatními oblastmi činnosti controllingu. [5]

2.6.3 Nástroje strategického controllingu

Pro zajištění implementace plánu, realizace programu a pravidelného vyhodnocování vývoje vztahu k plánu, je nutno vytvořit controllingové nástroje pro všechny úrovně managementu. Na základě analýzy odchylek od plánu se vypracovávají určitá opatření, aby se jim předešlo. [4]

Nástroje strategického controllingu pomocí nichž se získávají informace, analyzují se a interpretují, jsou kvalitativní a kvantitativní.

Kvalitativní nástroje mají za úkol vyhodnotit možné budoucí vlivy na to, jak se podniku bude dařit, případně odstranit problémy, které se mohou vyskytnout. Jsou to metody, které pracují pomocí individuálního anebo kolektivního tvrzení o aktuálním nebo budoucím stavu věci. Používají data nasbíraná prostřednictvím zkušeností, odhadem či intuicí. Mezi tyto nástroje patří PEST analýza, SWOT analýza, Delfská metoda, technika scénářů, Brainstorming apod. Všechny tyto analýzy by se měly provádět aspoň jednou ročně.

Kvantitativní nástroje mají za úkol vyjádřit aplikování kvalitativních nástrojů pomocí čísel. Patří zde časové řady, kauzální postupy nebo aplikace predikčních modelů.

Mezi metody strategického controllingu patří analýza okolí podniku a zájmových skupin, analýza odvětví, analýza silných a slabých stránek, analýza potenciálů, strategická bilance, analýza portfolia, analýza životního cyklu a SWOT analýza. [4]

Některé z těchto metod budou popsány a analyzovány podrobněji dle subjektivního názoru o důležitosti jednotlivých analýz v následujícím textu.

Analýza odvětví

Záměrem modelu je porozumění silám, které působí v daném prostředí, jejich vymezení a analýza těch, které jsou pro podnik nejdůležitější a mohou mít na něj vliv.

Většinou se provádí pomocí Porterova modelu pěti sil:

- Rivalita v odvětví – chování firem na trhu je provázané, podniky se často ohlíží na konkurenci a jejich reakci, proto je třeba porozumět pravidlům odvětví a míry rivalry;
- Potenciální noví konkurenti – snaží se proniknout na trh s novými kapacitami a získat od stávajících firem část jejich podílů v odvětví, analýzou potenciální konkurence lze odhadnout pravděpodobnost vstupu nových firem a jaké bariéry vstupu do odvětví je třeba vytvořit v zájmu zachování podílů stávajících podniků;
- Substituty – v případě, že se substituty stanou svou cenou, výkonem nebo funkcí pro zákazníka atraktivnější hrozí jejich přesun od našich k těmto konkurenčním výrobkům;
- Dodavatelé – mohou ovlivnit výši zisku změnami cen, kvality či dodacích termínů;
- Odběratelé – se obvykle snaží nakoupit za co nejnižší cenu, vyšší kvalitu, nejlepší podmínky a služby, čímž tlačí na podniky a jejich schopnost uspokojit je. [4]

Tři z těchto sil se určitým způsobem dotýkají konkurence, proto je její analýza, porozumění a předpoklad jejího chování důležité pro určení správné strategie firmy. S vývojem výrobku roste významnost analýzy konkurence. Je třeba porovnat podnik se třemi

až pěti nejvýznamnějšími konkurenty. V rámci srovnávání se vyhodnocuje, jestli má firma lepší, horší anebo stejné výsledky oproti konkurenci. Tato analýza se následně prezentuje dle vhodné tabulky, pomocí níž se navrhnou přiměřená opatření.

Analýza silných a slabých stránek

Je individuálním názorem jednotlivých pracovníků na podnik, ve kterém jsou zaměstnaní. Tyto názory lze získat pomocí dotazníků, kde pracovníci odpovídají na jednotlivá kritéria v rámci hodnotící škály, která je v dotazníku uvedena. Situaci firmy lze také zjistit pomocí zmapování úspěchů a neúspěchů, které má již podnik za sebou. Následně se stanoví jejich příčiny, které se člení na interní a externí. Interní určují silné a slabé stránky a externí vymezují hrozby a příležitosti. Mezi úspěchy se řadí například znalost značky, kvalita výrobků, služby zákazníkům, úroveň technologie a schopnost inovace. Pomocí určení nejdůležitějších faktorů úspěchu lze také provést analýzu potenciálů.

Analýza životního cyklu

Slouží k výběru vhodné strategie pro různé skupiny produktů za pomoci informovanosti o životním cyklu daného produktu a fáze, ve které se tento výrobek zrovna nachází. Fáze produktu na trhu jsou zavedení, růst, zrání a ustoupení.

Fáze zavedení – na této úrovni obrát roste pomalu, produkce je převážně ztrátová a počet konkurentů na trhu nízký.

Fáze růstu – roste poptávka a tedy i celkový obrát firmy, zisk roste rapidní rychlostí a jsou nutné investice na zvětšení trhu.

Fáze zrání – podnik na této úrovni dosahuje maximálního možného zisku a obrátu, konkurence roste a tlačí na pokles cen.

Fáze ustoupení – obrát a zisk firmy obvykle klesají a zákazníci přecházejí k substitutům, které jsou pro ně výhodnější a tímto vytlačují původní produkt z trhu. [4]

2.6.4 Nástroje operativního controllingu

Hlavním úkolem operativního controllingu je dosažení určité výše zisku, proto se zabývá zejména sledováním hodnot nákladů a výnosů. V prostředí nákladů se analyzuje především, na které položky bude dále dohlíženo a nakolik se pracovníci budou věnovat jednotlivým položkám. Dále se analyzuje, jakým způsobem budou náklady přiřazovány k objektům, jako jsou výrobky, služby a klienti.

Mezi metody operativního controllingu patří analýza ABC, souhrnná analýza nákladů, analýza bodu zvrátu, rozhodování o kalkulačních postupech, target costing a kalkulace ABC. [4]

Některé z těchto metod budou popsány a analyzovány podrobněji dle subjektivního názoru o důležitosti jednotlivých analýz v následujícím textu.

Analýza ABC

Analýza ABC se hodí pro sestavení priorit, pomocí ní lze používat ekonomické metody v řízení mnoha položek. Navzájem se zde porovnávají objemy a hodnoty. Vcelku malý počet z celkového objemu může mít relativně vysokou hodnotu. Zaměření podniku zejména na toto malé množství a jeho řízení bývá efektivní. Principem analýzy je rozdělení výrobků, dodavatelů, odběratelů, uskladněných zásob atd. do kategorií A, B, C. Skupina A zahrnuje 5 % položek a představuje 75 % efektů. Skupina B zastupuje 20 % položek a přináší 20 % efektů. Skupina C prezentuje 75 % položek celkového množství a dosahuje zhruba 5 % efektů. Nejdůležitější kategorií, na kterou by se měl podnik zaměřit je tedy skupina A. V případě neočekávaného chování položek typu A by byli následky pro firmu závažné, oproti tomu překvapivé chování položek kategorie C by celkové cíle podniku ovlivnilo minimálně. Z toho vyplývá, že požadovaný růst zisku má za následek vysoké zvýšení nákladů položek skupiny A. Tato analýza se využívá především v oblasti různorodé péče o zásoby.

Analýza bodu zvratu

Využívá se v rámci předpokladu, že firma má v plánu zahájení výroby a předtím musí být splněny určité základní podmínky. Zajištění vybudování organizace atd. způsobí náklady, které se svou povahou řadí mezi fixní (úroky, nájemné apod.). Další typ nákladů vzniká při zahájení a průběhu výroby, tyto náklady jsou závislé na velikosti objemu výroby a nazývají se variabilní. Pomocí sledování nákladů lze porozumět poklesu fixních nákladů na jednotku produkce, které s nárůstem množství výroby klesají, a tedy klesají i průměrné celkové náklady na kus. Díky tomuto efektu vznikají firmám úspory z rozsahu a stoupá efektivnost produkce. Je třeba vypočítat bod zvratu za pomoci odhadu vývoje nákladů a tržeb, který znázorňuje chvíli, kdy tržby pokrývají celkové náklady podniku. [4]

Target costing

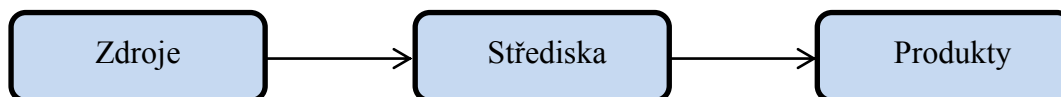
Pod pojmem target costing si lze představit řízení nákladů tržně orientovaných firem. Je nástrojem nákladového řízení a slouží ke snižování celkových nákladů na výrobek v rámci jeho úplného životního cyklu se zřetelem na výrobu, výzkum a vývoj, marketing, controlling a nákup. Aby se firmě vyplatilo používat target costing musí být plně orientovaná na zákazníka. Při jeho vytváření se totiž podnik nesnaží jako první pokrýt náklady, ale snaží se stanovit takové náklady produktu, aby byl úspěšný na trhu a konkurenceschopný. Target costing vznikl jako snaha o určení hranice nákladů na produkt, jeho součásti a výrobní postupy. Důvodem bylo neustálé vyvíjení „lepších“ výrobků, čímž rostly náklady a tím pádem i cena produktu, a zároveň i riziko, že výrobek nebude odpovídat požadavkům na trhu. Pro target costing je tedy nejdůležitější, aby produkt odpovídal

požadavkům odběratelů a zároveň měl pro ně přitažlivou cenu. Samozřejmě musí výrobek splňovat také podmínky firmy tzn. zajištění přiměřené výše zisku. [4]

Kalkulace ABC

Nazývá se také kalkulací procesní anebo kalkulací s přiřazováním nákladů dle dílčích aktivit. Slouží k dohledu nad náklady a jejich tříděním. Nepoužívá rozdělení nákladů na kalkulační jednotici pomocí nákladových středisek, ale aktivity, které jsou nutností pro vytváření výkonů. Uvažuje vztah příčina – následek. Nepředpokládá, že příčinou vzniku nákladů je zejména množství, ale vztah mezi náklady a nákladovými objekty, který bere také v potaz i činnosti. Cílem kalkulace ABC je tedy co nejkvalitnější vyjádření vztahu nákladů k příčině jejich vzniku. Rozdíl mezi tradiční kalkulací a kalkulací ABC je znázorněn v následujících obrázcích 2.5 a 2.6.

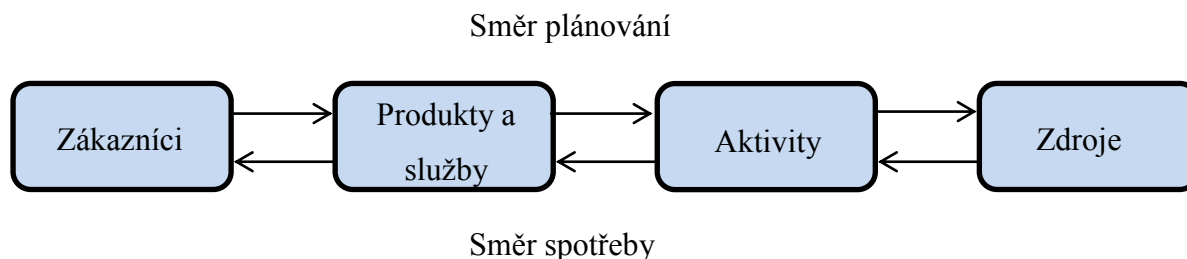
Obrázek 2.5 Tradiční kalkulace



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Při tradiční kalkulaci jsou výrobkům přiřazovány přímé a nepřímé náklady podle klíče, kterým je vybrána položka přímých nákladů.

Obrázek 2.6 Kalkulace ABC



Zdroj: [4] – vlastní zpracování

Při využití metody ABC schéma znázorňuje požadavky zákazníků na produkty a služby, přičemž tyto výrobky a služby využívají aktivity a tyto činnosti potřebují zdroje. Orientace plánování a proud nákladů je znázorněn graficky. [4]

2.7 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Pod pojmem manažerské účetnictví si lze představit účetnictví pro řízení či účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. Hlavním cílem manažerského účetnictví je obsah, struktura a podrobnost údajů, které poskytuje o nákladech, výnosech a zisku či ztrátě. Vymezuje tedy jejich vnitřní strukturu a členění. [2]

Controlling je chápán jako metoda či způsob řízení z postavení vedení, zapracovává úvahy o spolupráci všech cílů procesu managementu, zato manažerské účetnictví je prostředkem k informování vedení. Lze tedy vzájemně srovnat pouze informační nástroje controllingu nikoli controlling jako celek a manažerské účetnictví.

Dalším rozdílem je, že controlling využívá s velkým záběrem i nepeněžní údaje, zato manažerské účetnictví víceméně pouze hodnotové charakteristiky.

Zjednodušeně lze chápat data manažerského účetnictví, která jsou určena pro vedení jako dvě zaměření controllingu:

- Nákladový controlling zaměřující se na řízení faktorů, které mohou ovlivnit výši zisku podniku a také na náklady a výnosy, které s ním souvisí;
- Finanční controlling zaměřující se hlavně na vedení finanční a kapitálové struktury podniku a na řízení toků peněz. [2]

Obsah controllingu říká, že pro rozhodovací proces jsou důležité údaje vyhrazené pro vedení. Vymezení manažerského účetnictví zajišťuje údaje, které se zabývají vývojem do budoucna.

Věcí, která manažerské účetnictví a controlling spojuje je, že chápou účetnictví jako nejdůležitější informační nástroj. To se projevuje zejména zpracováváním účetních podkladů, jako je rozvaha, výsledovka a výkaz cash flow, v rámci určování strategických cílů a analýzy odchylek.

V posledních letech vznikají nové sklony, které se vcelku prosazují v manažerském účetnictví. Čím dál víc se zaměřuje na uspokojování potřeb manažerů bez ohledu na porušování principů, zásad a metod zobrazení účetnictví. Poté by manažerské účetnictví bylo kvalifikováno jako proces manažersky orientovaných hodnotových údajů. Dále se také mění vztah k časovému významu účetních dat, snaží se překonat úzké zaměření nástrojů a metod řízení managementu a struktura firmy se zjednodušuje grafickým vyjádřením vztahů, okolností a vývojových dispozic. [2]

3 Nákladový controlling

Nákladový controlling, ale také controlling výkonů patří do vnitropodnikového controllingu. Hlavním cílem vnitropodnikového controllingu je stanovit nákladový a kalkulační systém, který člení náklady podle místa a příčiny vzniku, jeho dalším cílem je podporovat řízení zisku. Vnitropodnikový controlling sleduje a analyzuje činnost hospodářských středisek a vyhodnocuje plán oproti skutečnosti a jejich odchylky. Cílem nákladového controllingu je růst přehlednosti dělení nákladů, zlepšení plánování a rozhodování založené na vhodných informacích o nákladech a zdokonalování nákladového a kalkulačního systému firmy.

Nákladový a kalkulační systém podniku zahrnuje:

- možnost přiřazení času a nákladů jednotlivým procesům firmy a uplatnění moderních technik plánování nákladů,
- možnost systémového náhledu na sledování nákladů,
- vymezení specifických metod na řazení nákladů, vztahů mezi středisky, organizačními jednotkami a systémy v podniku,
- prosazování principu kauzality při dělení střediskových nákladů na procesy a výkony dle vymezených vztahů za použití analýzy ABC.

Při vytváření nákladového controllingu je třeba jako první vyřešit problematiku členění nákladů, jejich tvorbu, druh a úpravy související s účtovou osnovou. Nákladový controlling lze rozdělit například na controlling režijních nákladů, výrobních nákladů, finančních nákladů, controlling vývoje nákladů a jejich struktury. Management podniku, který nedohlíží na náklady firmy, nemá představu o jejich výšce a vývoji, vlivu na tržby, o druhovém členění a celkové nákladové náročnosti na splnění operativních a strategických cílů podniku, nemůže uspět. Pokud chce být vedení podniku efektivní, mělo by zavést nákladový controlling, analýzy, dohled nad náklady, srovnání nákladového plánu a skutečnosti, dále také srovnání nákladových vstupů firmy s jejími výstupy, tedy tržbami.

Jednou z nejvýznamnější a nejsložitější části analýzy je nákladový controlling, který vedení podniku používá, jak při dohledu nad dodržováním plánu, tak při operativním a strategickém řízení firmy.

Kromě vnitropodnikového controllingu podnik také využívá finanční a investiční controlling, všechny tyto druhy controllingu jsou pak součástí operativního controllingu. Finanční controlling analyzuje stálý a oběžný majetek firmy a poskytuje o něm reporting vedení firmy. Investiční controlling se zabývá vytvářením investičních projektů a jejich návratností. [7]

3.1 Náklady a jejich členění

Náklady představují peněžní hodnotu spotřeby činitelů výroby, které podnik vynaloží na své výkony a služby spojené s jeho působením. Firma k provozování své činnosti potřebuje určité zdroje, které postupně spotřebovává bez ohledu na předmět této činnosti. Za zdroje firmy je možno pokládat lidi, kteří jsou pracovní silou, dále budovy a stavby, díky kterým vznikají náklady na opravy a udržování. Dalším zdrojem jsou stroje a zařízení spotřebovávající elektrickou energii, pohonné hmoty, pneumatiky a náhradní díly. Veškeré zdroje firmy se museli pořídit, vyrobit, pronajmout anebo koupit.

Tyto spotřebovávané zdroje tedy oceňujeme peněžně. Peněžní hodnota spotřeby se nazývá náklady. Říká, například jaký počet peněžních prostředků vynaloží podnik na nákup potřebných surovin na stavbu budovy při určité ceně za jednotku kusu dané suroviny.

Jako náklady podniku lze nazývat jen spotřebu takových zdrojů, které splňují následující podmínky. Prvním kritériem je vyjádření peněžní hodnoty spotřeby zdrojů, druhou podmínkou je vynaložení nákladů na určitý výkon firmy, posledním kritériem je účelová souvislost s působením firmy. Výkonem jsou myšleny určité produkty a služby vyprodukované podnikem za konkrétní období. Náklady znázorňují použití neboli spotřebu zdrojů na konkrétní výkony a vznikají v momentě spotřeby. Jsou takzvaným vstupem do firemního procesu výroby.

Klasifikace nákladů se využívá v rámci hodnocení stupně jednotlivých položek nákladů a položek nákladových výkonů. Významná je i pro plánování a evidenci nákladů. Náklady, které vznikají ve firmě lze členit podle mnoha hledisek: podle druhu nákladů, zodpovědnosti za jejich vznik, kalkulační dělení, účelové členění, podle jejich závislosti na změnu objemu výroby, kalkulační náklady, podle rozhodovacího procesu a jiné typy členění. [7]

3.1.1 Členění dle druhu nákladů

Mezi základní nákladové druhy patří spotřeba materiálu, použití externích prací a služeb, mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy majetku, který je dlouhodobě používán a finanční náklady. [2]

Nákladové druhy mají určité specifické vlastnosti. Prvním rysem je, že spotřebované náklady jsou prvotní, objektem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do firmy. Druhou vlastností je, že jsou to náklady externí, které se tvoří spotřebou produktů, práce či služeb jiných subjektů. Poslední vlastností je jejich jednoduchost s ohledem na podrobné členění firmy.

Druhé členění nákladů se v prvním kroku zabývá rozdělením jednotlivých nákladů do ekonomicky rovnocenných skupin. Toto dělení spočívá v seskupení nákladů v rámci

jednotlivých činností výrobního procesu dle toho či souvisí se spotřebou majetku nebo se spotřebou práce. Řídí se dle účtové osnovy podniku tzn., přiřazuje jednotlivé náklady ke konkrétním účtům. Základní otázkou je, co bylo spotřebováno? Účtový rozvrh zahrnuje například tyto skupiny nákladů: spotřeba materiálu a energie, služby, osobní náklady, daně a poplatky, dary, odpisy, rezervy a opravné položky, finanční náklady, mimořádné náklady a daň z příjmů. [7]

3.1.2 Členění dle odpovědnosti za vznik nákladů

Základem členění nákladů dle jejich vztahu k útvarům je místo jejich vzniku. Na to navazuje dělení nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik. Útvary, kterým je přiřazována zodpovědnost za náklady se nazývají odpovědnostní střediska.

Střediska jsou vytvářena v rámci ekonomické struktury podniku, která navazuje na strukturu organizační. Cílem organizační struktury je definovat oblasti a stupně pravomocí a odpovědnosti, hlavně vedoucích zaměstnanců daných středisek. A to tak, aby bylo jasno, jaké má pracovník konkrétní pravomoci a jaká rozhodnutí může provádět, případně za co přesně odpovídá. Cílem ekonomické struktury podniku je definovat takový stupeň středisek, jejichž správa je mimo jiné založena na posuzování kvalitativních výsledků. Na základě míry pravomocí a odpovědnosti za kvalitativní výsledky se rozlišuje několik typů středisek. Patří zde nákladová, zisková, rentabilitní, investiční, výnosová a výdajová střediska.

Na fázi rozčlenění dle středisek je třeba navázat druhem spojení, které by mohlo zobrazit vazby mezi existujícími středisky a taky určit odpovědnost za výkony, které nejsou prodány, ale firma si je ponechává k vlastní spotřebě. Náklady vznikající odebírajícímu útvaru jsou nazývány interními. Jejich úroveň je dána počtem jednotlivých výkonů a oceněním těchto výkonů. Tyto interní náklady mají dvě důležité vlastnosti. Jsou druhotné, což znamená, že se projeví na vstupu podruhé, poprvé byly zaznamenány v určitém středisku provádějící daný výkon. Druhou vlastností je, že jsou složené, protože jsou analyzovatelné ve vztahu k jednotlivým složkám nákladů. [2]

3.1.3 Účelové členění nákladů

Nebo také členění nákladů podle vztahu k výrobnímu procesu. Účelovou spojitost nákladů je možno podrobně vymežit na několika různých stupních. Tedy účelové dělení probíhá v několika stupních. V první úrovni se náklady rozdělí do docela širokých okruhů různorodých výrobních činností, pomocných a servisních funkcí. Z hlediska těchto činností jsou náklady pak dále podrobněji členěny například podle aktivit nebo určitých úkonů. Důležitým principem tohoto dělení je rozpoznat věcného nositele vyvolávající vznik nákladů, jehož účinnost je podstatná pro určení stupně nákladů. Účelové náklady se dále dělí na

technologické náklady a náklady na obsluhu a vedení a jednotkové a režijní náklady.

Technologické náklady a náklady na obsluhu a vedení jsou členěním dle původního vztahu k činnosti, fázi výroby či výkonu. Dělí se do dvou kategorií, první jsou náklady, které jsou vyvolané přímo daným typem technologie, kterou podnik využívá při výrobě konkrétních produktů. Tyto náklady jsou tedy nazývány technologickými a patří zde například spotřeba určitého druhu papíru o určité kvalitě v provozované tiskárně na daný titul. Druhou kategorií jsou náklady, které firma spotřebovala na to, aby vytvořila a zajistila okolnosti vývoje určité činnosti. Jedná se například o náklady na osvětlení tiskárny, které nazýváme náklady na obsluhu a vedení konkrétní činnosti.

Jednotkové a režijní náklady se používají v rámci určení konkrétního nákladového úkolu jednotlivých složek nákladů. Stanovit nákladový úkol technologických nákladů lze dle jejich vztahu k určitým výkonům, operacím či aktivitám. V rámci předběžné přípravy výrobního procesu či způsobu výkonu operací je třeba stanovit normy, které budou zásadní pro určení úrovně nákladů. Tento postup lze uplatnit nejen u celkových nákladů, ale také přímo u jednotky výkonu tzn. u jednotkových nákladů. Základem je kvalitativní informační nástroj, který se nazývá kalkulace. Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů. [2]

3.1.4 Kalkulační členění nákladů

Jelikož se dělení nákladů v kalkulaci řídí kalkulačními vzorci, nazývá se toto členění kalkulační. V rámci příčinných vztahů nákladů k výkonu, přičemž je tento výkon objemově, druhově a jakostně přesně vymezen, a v rámci praktických technických eventualit, jakým způsobem přiřazovat náklady k určitým výkonům, je možno rozlišit dva typy.

Prvním druhem jsou přímé náklady související s daným typem výkonu. Druhou skupinou jsou nepřímé náklady, které nesouvisí pouze s jedním typem výkonu, ale podporují vývoj podnikatelského procesu firmy jako celku. Do skupiny přímých nákladů patří zejména jednicové náklady, které nejsou způsobeny jenom daným typem výkonu, ale jeho jednotkou. Nepřímé náklady zahrnují především režijní náklady, které se využívají k zabezpečení předpokladů vzniku výkonů jako udržování výrobní činnosti, vedení a správy firmy. [7]

3.1.5 Členění nákladů dle závislosti na objemu výroby

Podstatou tohoto dělení je rozčlenění do dvou kategorií. První skupinou jsou variabilní náklady, které se mění v závislosti na objemu výroby. Druhou skupinou jsou náklady fixní, které se vzhledem k prováděným výkonům nemění.

Variabilní náklady

Variabilní náklady se dále člení na proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. Nejvýznamnější a v praxi nejlépe zjistitelná je proporcionální část, která je způsobena jednotkou výkonu. Náklady na tuto jednotku se nemění, ale roste jejich celkový objem přímo úměrně množství úkonů. Jako příklad proporcionálních nákladů lze uvést část nákladů na opravy motorových vozidel vyvolanou ujetými kilometry. Zpravidla se jedná o náklady jednicové, režijní pouze z části, která není ovlivněna mírou využití kapacity.

Další skupinou jsou náklady podproporcionální se smíšeným charakterem, protože v absolutní hodnotě rostou pomaleji než objem prováděných úkonů a proto jejich průměrný podíl na jednotku výroby klesá. Jako příklad lze uvést náklady na opravu a udržování strojů vzhledem k množství produkce.

Poslední součástí variabilních nákladů jsou nadproporcionální náklady, které nejsou příliš časté. Definují se jako náklady, které v absolutní hodnotě rostou rychleji než objem produkce. Jejich vzorem je například růst spotřeby pohonných hmot při zvýšení rychlosti a z toho plynoucí zkrácení doby dopravy. [2]

Fixní náklady

Fixními náklady bývají především kapacitní náklady, kdy je třeba zajistit podmínky pro vývoj podnikatelského procesu. Vzhledem k ovlivnitelnosti v případě snížení využívání kapacit se fixní náklady člení na dva druhy.

První skupina fixních nákladů vzniká většinou ještě před zahájením činnosti firmy, kdy podnik potřebuje koupit budovu, výrobní zařízení, software atd. Jsou to počáteční náklady, které firma musí vynaložit, aby vůbec mohla fungovat. Říká se jim umrtvené neboli utopené fixní náklady, protože jejich výše je do budoucna neovlivnitelná a ve vývoji podnikatelského procesu ji nelze změnit ani významným omezením či intenzitou výroby. Jejich snížení je možné pouze opačným investičním rozhodnutím, to znamená například prodejem daných strojů. Tyto náklady se projevují zejména vcelku dlouhým časovým rozdílem mezi výdajem k pořízení konkrétního majetku a jejich projevem v časovém vyjádření nákladů.

Druhý typ nákladů vzniká jako následek zajištění kapacitních okolností podnikatelského procesu. Tyto náklady nejsou přímo spojeny se zahájením podnikatelské činnosti a investičními rozhodnutími, ale s využíváním kapacity, kterou si firma vytvořila. Díky tomu lze tento typ nákladů snížit při značném omezení kapacit. Říká se jim vyhnutelné fixní náklady a jsou to například časové mzdy mistrů a náklady související se zateplením výrobních prostor. Jsou těsněji propojeny s výdaji, které jsou potřeba na jejich úhradu. [2]

Fixní náklady je možno kromě využívání kapacit ještě členit dle dvou dalších hledisek:

- podle reakce jednotlivých složek fixních nákladů na změnu množství práce (tzv. absolutní fixní náklady) na jednorázové a průběžné,
- podle toho do jaké míry je využíván produkční potenciál podniku (tzv. relativní fixní náklady) na využité a volné neboli nevyužité. [7]

3.1.6 Kalkulační náklady

Kalkulační náklady se používají v rámci posuzování výkonů, rozhodování a zjišťování míry výkonnosti. Jsou charakteristické jako oportunitní náklady, to znamená jako náklady ušlého zisku. Existuje několik skupin kalkulačních nákladů, v následujícím textu je uvedeno několik příkladů.

Kalkulační odpisy počítají s reprodukčními náklady dlouhodobého majetku podniku, který je odepisován včetně možného nárůstu cen, reálné doby životnosti a toho jak moc je tento konkrétní majetek využíván.

Kalkulační riziko bere v potaz možnost existence předvídatelného rizika na majetku firmy z důvodu škod, krádeží, změn cen vstupů a výstupů či pohledávek.

Kalkulační úroky fungují na principu započitatelných nákladů na financování firmy při srovnávání nákladů vlastního kapitálu a úroků, které podnik platí za své úvěry.

Kalkulační mzda znázorňuje příjem, který by podnikatel dostal v případě, že by se nechal zaměstnat. Tento ušlý možný příjem lze považovat za náklady obětované příležitosti.

Kalkulační nájemné prezentuje sumu nákladů na nájem prostor pro podnikání, stroje, zařízení a technologie, ale pouze v případě, že podnikatel používá svůj vlastní majetek. Tuto sumu je pak nutno uhradit a to ve výši tržních cen nájmu. [7]

3.1.7 Náklady dle rozhodovacího procesu

Většina manažerských rozhodnutí zahrnuje porovnávání nákladů a výnosů, to znamená srovnání vkladu a následného zisku z této investice, proto jsou náklady rozhodovací úlohou v podniku a jeho ekonomice. [2]

Metody manažerského rozhodování na základě informací o nákladech jsou následující:

- Rozhodování na základě alternativních nákladů – zahrnuje porovnávání skutečných nákladů s náklady obětovanými příležitostmi, za použití manažerské terminologie;
- Rozhodovací úkoly o existující kapacitě – hlavní vlastností těchto úloh je vznik utopených fixních nákladů jako důsledek minulého rozhodnutí o vytvoření kapacity, základní podmínkou pro toto rozhodování je rozčlenění nákladů na fixní a variabilní;
- Rozhodovací úkoly o vzniku kapacity v budoucnu – charakteristickým rysem těchto úloh je předpoklad vyčerpání současné kapacity, která se tak stává nedostačující nebo je také možnost, že se stane příliš rozsáhlou, pak je nutné ji obnovit, rozšířit či zúžit.

V rámci manažerského rozhodování a pohledu managementu na náklady se tyto náklady člení do určitých skupin. První skupinou jsou alternativní neboli oportunitní náklady, které vznikají z důvodu, že ve skutečnosti volba pro jednu věc znamená vzdání se věci jiné. Takže alternativní náklady znázorňují hodnotu určitého statku nebo služby, o které podnikatel při svém rozhodnutí přišel. Alternativní náklady zajišťují sledování komparativní výhody. Komparativní výhoda představuje vzdání se výrobku s menší hodnotou ve prospěch produktu s vyšší hodnotou. Při vstupu do podnikatelské činnosti je třeba splňovat kladný rozdíl mezi ziskem a alternativními náklady. [7]

Druhou kategorií jsou relevantní neboli nevyhnutelné náklady, které jsou třeba na vykonání určité činnosti a přitom, jak se bude tato činnost měnit a rozvíjet budou se měnit i náklady. Když se tato určitá činnost nevykoná, pak ani nevzniknou relevantní náklady. Dělí se na přímé nebo vyvolané.

Třetí skupinou jsou irelevantní náklady, které jsou opakem nákladů relevantních. Jedná se o náklady, které nejsou pro konkrétní rozhodnutí podstatné, protože změna, která by byla rozhodnutím způsobena, neovlivňuje jejich výši.

Do další kategorie patří předpokládané náklady neboli také hypotetické náklady. Znázorňují využití anebo zisk, na který podnik fakticky nevynaložil žádnou hotovost. Můžeme pomocí nich vypočítat například, kolik firma může ušetřit, když by zaměstnávala o dva pracovníky méně při stejném vyráběném množství (zlepšení organizace výroby).

Následující skupinou jsou implicitní náklady, což jsou produkční faktory podniku, které nejsou zaplacené. Příkladem je podnikatel či majitel firmy, který samozřejmě nedostává mzdu, ale jako náhradu má odměnu ve formě zisku.

Šestou kategorií jsou explicitní náklady, které vznikají při využívání cizího kapitálu a podnik platí tzv. nájemné neboli úrok za toto použití.

Poslední skupinou jsou neproduktivní náklady neboli sankce, penále a pokuty, které firma musí platit za pozdní plnění svých závazků vůči jiným firmám či vůči státu. [7]

3.2 Kalkulace

Kalkulaci je možno vymezit jako nástroj vedení a evidence nákladů. Jako činnost, kterou lze nazvat i kalkulováním a výpočtem rozčleněných nebo zjištěných nákladů na výkony firmy. Dále se kalkuluje charakterizuje jako výpočet a výpočtový postup, který je orientovaný především na konkrétní náklady vynakládané na výkony a určité přepočty související s danými nákladovými složkami. Další vlastností jsou rozdílné metody přiřazování nákladů a jejich oceňování v závislosti na účelu použití a využití dat. Kalkulace se vymezuje

také, jako výsledek kalkulační činnosti tzn. jako výpočet nákladů na daný úkon. Je také informačním subsystémem a specifickým vědním oborem zabývajícím se kalkulováním nákladů. Poslední definicí je, že kalkulace slouží jako informace na vedení a rozhodování. V návaznosti na rozvíjející se výrobu a potřebu výkonů je důležité stanovit předmět kalkulace neboli kalkulační jednotku.

Pravidla a způsob určování nákladů v návaznosti na konkrétní výkony vymezují metody kalkulace. Metoda kalkulace je způsobem nalezení vlastních nákladů na výkon. Jednotlivé typy kalkulací a použitých kalkulačních postupů tvoří kalkulační systém. Základním cílem kalkulace je určení nákladů v minulosti, přítomnosti a budoucnosti vynaložených na určitý výkon v konkrétním období. Průběh kalkulace a její výsledky je třeba dokumentovat a to kalkulačními listy a doklady. [7]

3.2.1 Základy pro sestavení kalkulace

K sestavení kalkulace je třeba mít řádně stanoven předmět, obsah a strukturu kalkulace. Mnoho odborníků považuje ještě za další důležitý aspekt čas, který ovlivňuje vypovídací schopnost kalkulace a má vliv na rozhodování managementu.

V návaznosti na předmět kalkulace je nutno definovat kalkulační jednotku, množství a občas i jednotku výkonu. Kalkulační jednotka je výkonem s přesně definovaným druhem, objemem atd., na který je třeba stanovit vlastní náklady. Je nositelem užitkových statků. Kalkulační jednotkou jsou například individuální fyzické jednotky jako jednotky hmotnosti apod., hromadné jednotky jako peníze a měřitelné výkony a služby. Kalkulované množství znázorňuje množství, hmotnost a délku výkonu firmy, kdy jsou pro ně ustanovovány vlastní náklady jako pro celek.

Obsah kalkulace vymezuje náklady závislé na konkrétním nositeli. Hodnoty spotřebovávaných statků, které jsou součástí kalkulace, podléhají zejména cíli kalkulace.

Strukturu kalkulace tvoří položky kalkulačního vzorce, zvoleného managementem firmy. Znázorňuje podíl určitých složek nákladů v členění na celkových vlastních nákladech výkonu. V této době se jako základ pro firemní vzorec, které budou dále upravovány dle individuálních požadavků, používá kalkulační vzorec uvedený v obrázku 3.1. [7]

Obrázek 3.1 Základní kalkulační vzorec

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní režie
-
5. Σ (1. – 4.) vlastní náklady výroby

6. správní režie

7. Σ (5. – 6.) vlastní náklady výkonu

8. odbytové náklady

9. Σ (7. – 8.) úplné vlastní náklady prodaného výkonu

10. zisk, ztráta

11. Σ (9. – 10.) prodejní cena

Zdroj: [7] – vlastní zpracování

Jednotlivé složky kalkulačního vzorce spadají pod přímé a nepřímé náklady. Přímými náklady jsou přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Přímý materiál je důležitou součástí výrobního procesu. Zahrnuje spotřebu surovin, materiálu, polotovarů a služeb, dále také pomocného materiálu v rámci výroby. Přímé mzdy se vztahují ke konkrétnímu výkonu a lze je stanovit přímo na kalkulační jednotku. Jejich příkladem jsou mzdy pracovníků, kteří se podílí na výrobě daných výrobků. Za ostatní přímé náklady se považují náklady, které nejsou zahrnuty v přímém materiálu a přímých mzdách, a které lze stanovit přímo na kalkulační jednotku a svým charakterem odpovídají přímým nákladům. Patří zde například náklady na záruční opravy, patenty a licence.

Pod náklady nepřímé spadá výrobní a správní režie, odbytové náklady a zásobovací režie. Výrobní režie je souhrn nákladů vztahujících se k řízení a obsluze chodu výroby firmy. Tyto náklady nelze stanovit na kalkulační jednotku. Jejich příkladem je materiál, palivo, odpisy, náklady na záruční opravy apod. Do nákladů správní režie se řadí prvotní a druhotné náklady, které závisí na řízení a správě firmy, dále se vztahují ke stylu vedení podniku a k obsluze výrobní i nevýrobní činnosti. Odbytové náklady jsou náklady vynaložené na průzkum trhu, skladování, propagaci, prodej, expandování a dopravu produktů. Poslední zásobovací režie zahrnuje nepřímé náklady, které se vztahují k zásobovací funkci, to znamená k práci se zajištěním, uskladněním a vydáváním zásob. [7]

V praxi část podniků používá tzv. retrográdní kalkulační vzorec, který znázorňuje rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny. Základní odlišnost souvisí s rozdílným přístupem ke tvorbě kalkulačních tříd. Kalkulace ceny je založena především na úrovni zisku či marže, kterou má každá firma, pokud chce být výnosová. Kalkulace nákladů je věrohodným informačním nástrojem a zachycuje úroveň hospodárnosti a ziskovosti, které lze dosáhnout. Retrográdní vzorce viz. obrázek 3.2 jsou založeny na variantách cen a úroveň zisku je vyjadřována jako rozdíl mezi cenou a náklady. Představují samozřejmě jen určitý základ a firmy si tento vzorec dále modifikují podle svých individuálních požadavků. [2]

Obrázek 3.2 Retrogradní kalkulační vzorec

výchozí cena výkonu
- prozatímní cenové zvýhodnění
- slevy zákazníkům (sezónní, rabaty)
= cena (tržby) po úpravách
- náklady
= zisk neboli přínos

Zdroj: [2] – vlastní zpracování

Náklady na režii, tedy nepřímé náklady rozpočítáváme na konkrétní výkony a jednotlivé kalkulační jednotky prostřednictvím rozvrhové základny. Rozvrhová základna by měla být snáze zjištěitelná a kontrolovatelná, stálá a měla by to být jednotka, která má určitou souvislost s nepřímými náklady. Rozvrhovou základnou bývají přímé mzdy, materiál nebo jejich kombinace, dále jí můžou být odpracované hodiny zaměstnanců, strojové hodiny, fyzický počet spotřebovaného materiálu apod. [7]

3.2.2 Druhy kalkulace nákladů

Ke každému typu kalkulace nákladů se dále přiřazují určité kalkulační metody, které budou popsány v bodě 3.2.3. Různé typy kalkulací nákladů budou popsány v následujícím textu.

Kalkulace nákladů z hlediska času a funkce v řídicím systému

Tato kalkulace zahrnuje předběžnou a výslednou kalkulaci. Jaký typ kalkulace zvolit závisí na období a druhu činnosti. Předběžná kalkulace nákladů vzniká ještě před zahájením výroby produktu. Firma ji využívá, aby se ujistila, zda jsou dostatečně stanovené požadavky pro plánované snížení nákladů či dostatečně upevněné normy. Pomocí předběžné kalkulace lze zjistit, zda jsou tato opatření dostačující nebo ne. Tyto kalkulace jsou také jinak přezdívané intervalové, protože pracují s údaji a informacemi za určité období. Mezi předběžné kalkulace se řadí také propočtová kalkulace, která se stanovuje, když nejsou k dispozici spolehlivé a podrobné podklady. Tato kalkulace vzniká nepravidelně, pouze když je potřeba. Druhou kategorií, která se také řadí mezi předběžné kalkulace, jsou normové kalkulace. Normové kalkulace se dále člení na plánové a operativní. Pro tyto kalkulace je třeba mít řádně stanovené normy nákladů. Je třeba je vytvořit s ohledem na všechny odbytové a interní výkony, které vznikají mezi určitými hospodářskými středisky. Pomocí plánové kalkulace se zabezpečuje plnění stanoveného plánu firmy. Znázorňuje průměrnou výši nákladů, které je třeba v plánovaném období dosáhnout. Operativní kalkulace se používá jako prostředek pro vymezení určitých úkolů pro interní útvarů v rámci předem stanovených nákladů. Tyto náklady představují technické a organizační požadavky. [7]

Druhým typem je výsledná kalkulace nákladů, která se stanovuje až po ukončení výrobního procesu. Představují skutečnou výši nákladů na produkt. Tato skupina kalkulací je vhodným prostředkem ke kontrole, následnému porovnání skutečných a plánovaných nákladů a vyhodnocení splnění plánu. Pomocí této kalkulace je možno zjistit skutečnou výši zisku výkonu.

Kalkulace z hlediska postupu sestavování

Podle postupu při sestavování kalkulace rozlišujeme dvě skupiny kalkulací, a to kalkulaci úplných nákladů a kalkulaci variabilních nákladů. Podstatou kalkulace úplných nákladů je přiřazování konkrétních firemních nákladů k určitým výkonům. Zahrnuje tedy všechny náklady, které souvisí s realizací výkonu. Tvoří se dle kalkulačního vzorce a příhodné metody kalkulace. Pro kalkulace úplných nákladů je důležitý zejména výrobní program. Nebere, ale ohledy na závislost nákladů na změnách výroby, proto ji není možno využít pro výpočty ohledně změn ve výrobním procesu.

Kalkulaci neúplných nákladů je možné využít pro rozhodování při operativním vedení výroby a odbytu, na plánování a ekonomické rozbory, lze ji také použít jako prostředek pro cenovou manipulaci. [7]

Kalkulace z pohledu struktury nákladů

Kalkulace z pohledu struktury nákladů se člení na průběžné a postupné kalkulace. Ve struktuře nákladů jsou zobrazené složky nákladů prostřednictvím kalkulačního vzorce. Postupná kalkulace zobrazuje spotřebované výkony jako polotovary vlastní výroby, které jsou zaznamenány pod samostatnou položkou v kalkulaci nákladů výkonů. Průběžná kalkulace představuje takovou kalkulaci, při které se spotřebované výkony vlastní výroby z předcházejících stupňů anebo fází rozdělují dle položek příslušného kalkulačního vzorce. Od postupné kalkulace se odlišuje tím, že například položka polotovarů vlastní výroby není uváděna samostatně, ale je rozpuštěna v rámci konkrétních položek kalkulačního vzorce.

Pod pojmem fáze si lze představit konkrétní činnosti navazující na sebe v produkčním procesu. Příkladem je těžba dřeva, opracování dřeva anebo hoblování dřeva. Kalkulace je většinou zaměřená pouze na konečný výrobek.

Kalkulace z hlediska využití výrobní kapacity

První skupinou, která se řadí mezi tyto kalkulace, jsou kalkulace statické. Mezi statické kalkulace patří všechny, které se vytvářejí ke konkrétnímu časovému okamžiku. Nebere v úvahu odlišný stupeň využívání výrobní kapacity. Za stupeň jsou považovány určité druhy výroby vznikající v produkčním procesu. Existuje v takových podnicích, kde produkt ve výrobě postupně vstupuje do konkrétních technologicky a organizačně oddělených výrobních sektorů. Patří zde třeba kalkulace úplných nákladů. [7]

Druhým typem těchto kalkulací jsou kalkulace dynamické. Tyto kalkulace se sestavují s ohledem na faktor času a jeho vliv na vývoj nákladů. Zabývá se oblastí dlouhodobých nákladů. Řídí se členěním firmy podle vlivu změn výroby na náklady, proto je důležité, aby měl podnik náklady pokud možno bezchybně rozděleny na fixní a variabilní. Ve vztahu k časovému úseku, který je sledován, se mění i podíl fixních a variabilních nákladů. Podstatou je, že čím kratší časový úsek je sledován, tím je podíl fixních nákladů větší a naopak. V případě relativně dlouhého časového úseku jsou všechny náklady pokládány za variabilní. [7]

3.2.3 Metody kalkulace nákladů

Metody kalkulace nákladů jsou chápány jako různé možnosti, jak vyčíslit hodnotu nákladů na kalkulační jednotku. Obecně volba konkrétní metody závisí na vlastnostech výkonů a na okolnostech, za kterých jsou dané výkony prováděny. Okolnostmi jsou zde myšleny typ činnosti, technologie a druh výroby, to znamená vlastnosti produkčního procesu.

Postup kalkulace nákladů je vázán zejména na definování předmětu kalkulace, zvolení vhodné struktury nákladů a na metodě vypočítávání nákladů předmětu kalkulace a jejich přepočtu na kalkulační jednotku.

Mezi metody kalkulace nákladů patří kalkulace dělením, přírážková kalkulace, kalkulace variabilních nákladů, metody kalkulování v nesdružené výrobě, kalkulace nákladů podle cen činností, rozdílové metody kalkulování a moderní metody řízení nákladů. [7]

V následujícím textu bude popsáno několik metod kalkulací dle subjektivní volby.

Kalkulace dělením

Kalkulace dělením se dále člení na:

- vypočítávání nákladů dělením, přičemž zde patří kalkulace jednoduchým dělením a vícestupňová kalkulace,
- počítání nákladů dělením s poměrovými čísly, které se dělí na jednostupňovou a vícestupňovou kalkulaci dělením s poměrovými čísly.

Kalkulace jednoduchým dělením se použije v případě, že jsou náklady za daný časový úsek ve vztahu ke konkrétnímu typu výkonu anebo je na něm závislý určitý počet výrobků. Využívá se tedy ve firmách, kde probíhá jednoduchá hromadná produkce, to znamená výrobu pouze jednoho typu výkonu. Příkladem takových podniků jsou kamenolomy, vodní elektrárny či cementárny. Způsob výpočtu je jednoduchý, představuje sumu nákladů za určité období dělenou množstvím, které bylo za tuto dobu vyprodukováno. Výsledkem jsou vlastní náklady na produkt rovnající se průměrným jednotkovým nákladům. [7]

Kalkulace dělením s poměrovými čísly se využívá ve firmách, které při stejném procesu výroby vytváří pár druhů výkonů odlišujících se pouze konkrétní vlastností například

hmotností, rozměrem či barvou. Jedná se tedy o velice podobné produkty vyrobené za pomoci stejných vstupních surovin. Celkové náklady je třeba rozčlenit v závislosti na množství produkce konkrétních výrobků a s ohledem na rozdělení dle určitých vlastností produktů. Z těchto výrobků se vybere reprezentant, který představuje hlavní produkt a na který se vypočítají náklady. Poté se v závislosti na vztah hlavního produktu a ostatních výrobků určí poměrová čísla, pomocí nichž se vypočítají náklady jednotlivých skupin.

Kalkulace nákladů ve sdružené výrobě spočívá ve výrobním procesu, který vychází z totožných vstupů a používá stejnou technologii pro všechny produkty vyráběné firmou. Tyto výrobky jsou různé, mohou se lišit svou podstatou, ale i jakostí. Náklady se evidují společně. Podle vzájemných vztahů výrobků při sdružené výrobě lze rozlišovat hlavní výrobky, vedlejší výrobky a odpad. Hlavní výrobky jsou základním cílem výroby. Vedlejší výrobky jsou ty, které přímo nepotřebujeme, ale vznikají v souvislosti s výrobou hlavního produktu. Odpad je část materiálu, polotovarů nebo výrobků, který je zbytkem z produkčního procesu a nelze jej žádným způsobem využít či se jím firma nezabývá. Způsoby postupu vypočítávání nákladů sdružené výroby jsou odčítací, rozčítací a kombinace dvou zmíněných. [7]

Přirážková kalkulace

Přirážková kalkulace se využívá ve firmách, které se zabývají výrobou více produktů s různými vlastnostmi, přičemž pro každý tento produkt používá jinou technologii. Přímé náklady je třeba určit na kalkulační jednotku prostřednictvím stanovených norem. Nepřímé režijní náklady se přepočítají na kalkulační jednotky za využití rozvrhové základny, to znamená pomocí režijní přirážky nebo režijní sazby.

Úhrnná metoda rozpočítávání nepřímých nákladů pracuje se vztahem mezi sumou nepřímých nákladů a rozvrhovou základnou. Jejím základem je, že náklady souvisí s faktorem, který má účinek na jejich výšku nebo stupeň využití.

Diferencovaná přirážková kalkulace je v praxi využívána častěji než úhrnná metoda. Pro souhrn nepřímých nákladů, které se vztahují k nákladovým střediskům, až k nákladovým místům je stanovováno několikero různých rozvrhových základů. Čím více jsou rozdělené dané náklady a rozčleněné nepřímé náklady, tím se stává daná přirážka podstatněji a má větší vypovídací způsobilost. [7]

Kalkulace vymezená za pomoci sazeb režijních nákladů na hodinu. Tato kalkulace se využívá především ve větších firmách, které mají rozsáhlou oblast produkce a odbytu a výrobní proces probíhá v několika stupních prostřednictvím vcelku složitých výrobních postupů. Je typem diferencované přirážkové kalkulace, ale na rozdíl od základního typu zohledňuje fakt, že produkty jsou zčásti vyráběny na zařízeních s vysokými náklady a zčásti

na strojích s nízkými náklady. Cílem kalkulace je zjistit tyto specifické náklady a vzít na ně ohled při rozpočítávání režijních nákladů.

Kalkulace nákladů nesdružené výroby

Podstatou kalkulace nákladů nesdružené výroby je neexistence technologicky či organizačně nezbytné společné fáze výroby, kdy by byl nutný produkční proces více výkonů současně. Patří zde například podniky, které se zabývají montážní výrobou nakupující součástky nebo které se zabývají postupným zpracováváním surovin. Patří zde jednoduchá, fázová, stupňová a zakázková metoda kalkulace nákladů. Použití konkrétní metody závisí na určitých podmínkách průběhu podnikatelského procesu a na následném rozhodnutí firmy.

Jednoduchá metoda kalkulace se využívá v jednoduchých výroбах se stejnorodou produkcí jednoho výkonu anebo malé skupiny podobných výkonů, přičemž jejich výroba probíhá v nečlenitém produkčním procesu. Tento postup se pořád dokola opakuje a tím pádem nedochází ke vzniku nedokončené výroby. Jednoduchá kalkulace se zabývá pouze kalkulováním dokončené výroby.

Fázová metoda kalkulace se využívá především ve firmách, kde se zabývají výrobou jednoho typu výrobku anebo skupiny podobných produktů vznikajících v rozčleněném výrobním procesu. Tato metoda se uplatňuje zejména v produkčních procesech, kde se odevzdává nedokončená výroba od počáteční fáze po konečnou. Náklady se člení dle každé jednotlivé fáze výrobního procesu.

Stupňovou metodu kalkulace je možno využít především ve výrobním průmyslu, v podnicích, kde výrobek postupuje různými technologickými sekcemi neboli stupni produkce. Výrobek se ve všech těchto stupních kromě posledního nazývá polotovarem. Každý konkrétní stupeň pracuje s evidencí polotovarů ze stupně předcházejícího a přičítá svoje náklady na zpracování. Tímto postupem se kumulují náklady daných stupňů a na posledním jsou zachyceny celkové náklady.

Zakázková metoda kalkulace se uplatňuje zejména v kusové a málo sériové výrobě. Její podstatou je neopakovatelnost či malá možnost zopakování výroby konkrétního produktu. Typ výrobku závisí především na individuálních požadavcích zákazníka. A jelikož se dané produkty velice liší je nutné jejich náklady evidovat samostatně. [7]

Rozdílové metody kalkulace nákladů

Pomocí rozdílových metod kalkulace nákladů je možno v průběhu produkčního procesu diagnostikovat rozdíly mezi skutečnou a plánovanou výší nákladů a zařadit je k zodpovědným osobám. Uplatňuje se zejména při operativní kontrole jednotkových nákladů vztahujících se k jednotce produkovaného výkonu. Při těchto metodách je tedy nutná

evidence skutečných nákladů, které jsou rozčleněné na předem určené neboli plánované náklady a na rozdíl mezi skutečnými a plánovanými náklady. Existují dvě rozdílové metody a to normová metoda a metoda standartních nákladů.

Normová metoda kalkulace nákladů zahrnuje souvztažnost mezi dohledem nad jednotkovými náklady a normami spotřeby, které by se měli dodržovat. Normová metoda předpokládá náležité vymezení norem, jejich změn a soustavné sledování odchylek.

Pro standartní metodu kalkulování nákladů je jako první třeba definovat pojem standart. Standart je rozsáhlejší normou a standartní metoda se od metody normové liší tím, že vyhodnocování plánu oproti skutečnosti se odchylky analyzují nejenom podle toho, proč vznikly, ale také podle využití kapacity určitých výrobních faktorů. Nepracuje pouze s přímými náklady, ale i s dalšími jednotkami jako je úroveň využití kapacity, mzdová sazba, cena materiálu a cena produktu. [7]

3.3 Plánování a rozpočtování

Pod pojmem plánování si lze představit všeobecný systém vymezování cílů a možných způsobů, jak těchto cílů dosáhnout. Pro tuto definici není nutné rozlišovat subjekty či úroveň řízení, na které plánovací proces probíhá. Plánem se rozumí výstup plánovacího systému, který vyjadřuje věcně neboli naturálně vymezené cíle neboli nástroje k dosažení těchto cílů.

Opakem je hodnotové znázornění cílů, které se považuje za rozpočtování, a výstupem jsou rozpočty. Celý proces rozpočtů je chápán jako složka široce vymezeného manažerského účetnictví. Zato naturálně definované cíle neboli plánování se řadí mezi součásti informačního systému firmy. [2]

Plán je sestavován v útvarech, kde se dají nalézt přesné podklady pro jeho vznik, to znamená normy, standardy apod. V případě, že tyto podklady neexistují, sestavuje se rozpočet, který se stanovuje prostřednictvím odlišné metodiky než plán. Plán lze stanovit zejména pro útvary výroby, nákupu a obytu. Rozpočet je vhodné sestavovat pro oblasti, které souvisí se správou apod.

Cílem plánů a rozpočtů není vymezení požadavků, které musí být nutně splněny v pevně určeném časovém úseku. Pokud se podniky snaží splnit tyto kritéria za jakýchkoli okolností, většinou to spíše efektivnosti výroby firmy uškodí. V každé firmě by měly být splněny alespoň dvě následující kritéria. Prvním je co nejlepší informační proces o skutečnosti a druhým je vhodný informační proces plánování a rozpočtování.

První kritérium vymezuje určitou zpětnou vazbu, která se zjišťuje prostřednictvím informačního systému kontroly plnění plánu. Informační proces je definován jako systém, který shromažďuje a vyhodnocuje data vypovídající o tom, jak

plán oproti skutečnosti dopadl. Prostředkem neboli nástrojem jsou odchylky skutečnosti od plánu a rozpočet. Odchylky se považují za zpětnou vazbu informující management firmy o významných skutečnostech. Tento informační systém se soustředí na minulost, a proto je nazýván ex post.

Druhým kritériem je tzv. dopředná vazba, a to srovnání plánu a skutečnosti. Cíle managementu firmy jsou formulovány pomocí plánů a rozpočtů. Systém plánů a rozpočtů je zde soustředěn do budoucna a je nazýván ex ante. [10]

3.3.1 Plánování

Plánování je tedy předpokládání nějaké činnosti v budoucnu za pomoci zvažování různých alternativ a volby nejlepší cesty. Pro controlling je plánování podstatnou součástí controllingového systému řízení. Ve spojitosti s plánováním se využívají následující pojmy.

Prognózování neboli předvídaní je aktivitou, která se soustředí na odhad jevů v konkrétních okruzích, které lze v budoucnu očekávat. Zahrnuje využití již existujících údajů o stavu objektu, který je zkoumán, jeho předpokládaného vývoje a představ o tom jak si v budoucnu tento objekt povede. Prognózování používá mnoho metod zejména metody kvalitativního charakteru, analýzu a projekci trendů a ekonomické postupy. Většinou však pracuje s expertními odhady a se souvztažností již známých procesů a jevů.

Prognóza je vyhodnocením postupu prognózování a také je kvalifikovaným výrokem ohledně vývoje událostí a jevů týkajících se firmy v budoucnu. Vedení firmy nemůže ovlivnit tento výsledek, prognóza není závislá na cílech manažerů.

Strategie je už závislá na podnikových cílech. Vypovídá o dosažitelnosti určitých cílů pro firmu v případě předpokládaného vývoje prostředí. Strategie je zaměřena všeobecně na vývoj činností a okolí nikoli na detaily, proto je nutno využívat i podnikové plánování, které se zaměřuje právě na podrobnosti.

Plán tedy prezentuje stanovování určitých cílů a jejich podrobné zpracování v podobě ukazatelů, které by měly být ve firmě dodržovány a postupů či nástrojů jak těchto cílů dosáhnout. [4]

Členění plánů

Při dělení plánů není důležitý časový úsek, ale zaměření na konkrétní veličiny. Z pohledu cílového zaměření je možno rozčlenit plánovací proces firmy na čtyři skupiny:

- Plánování vize firmy, která zahrnuje stanovení základních firemních cílů a podstatných rozhodnutí firemní politiky;
- Strategické plánování zahrnující hledání, budování a udržování potenciálů úspěchu, cílem je dlouhodobá prosperita firmy, pro kterou je třeba vytvořit příhodnou strategii;

- Operativní plánování s orientací na bezprostřední zajištění úspěchu v rámci veškerého využití konkrétních potenciálů úspěchu;
- Plánování výsledků a likvidity propojující jednotlivé skupiny s cílem dosažení nezbytného zisku a udržení likvidity.

Dále existuje členění dle předmětu plánování, které se dělí na plánování výstavby firmy, programové plánování a plánování podnikových systémů. Posledním členěním je dělení dle funkční struktury, kde patří plánování marketingu, výroby, nákupu, výzkumu a vývoje, obnovy a údržby, finanční plánování a plánování lidských zdrojů. [4]

Kritéria pro vhodnost plánů

Aby byly plány co nejlépe sestavené, a dostatečně vhodné pro řízení podniku je nutné splnit určité požadavky. Plány by měly být časově provázané, což značí využití jak dat minulých tak současných i zahrnutí předpokládaného vývoje do budoucna. Strategické plány jsou zpravidla dlouhodobé tvořené zhruba na 4 roky, operativní plány jsou krátkodobé obvykle roční a jsou podrobnějším postupným rozpracováním plánů strategických.

Další charakterovou vlastností by měla být věčná provázanost, která znázorňuje schopnost koordinace věcné strany plánů, tak aby mohly být dále rozděleny na dílčí součásti.

Dále by plány měly být variantní a závazné, to znamená, že firma by měla mít vymyšlené alternativy pro případné změny v okolí podniku i uvnitř. Také by pro ni měly být dané plány stoprocentně závazné, podnik by se měl postarat o jejich plnění. Tyto vlastnosti se týkají především operativních plánů.

Následujícím požadavkem je úplnost a přehlednost plánů. Úplnost, přehlednost a aktuálnost plánů jsou většinou neslučitelnými vlastnostmi, aby se jich dosáhlo zároveň, je v daném plánu třeba obsáhnout jen položky důležité pro dosažení konkrétního cíle.

Plány by také měly být proveditelné tzn. dosažitelné a reálné, ale zároveň by jejich úroveň měla být na takovém stupni, aby byl podnik stále rozvíjen.

Další vlastností plánů je možnost jejich kontroly, to znamená sestavení takového plánu, aby ho bylo možno srovnat se skutečností a získat vyhodnocení pro potenciální úpravy.

Měla by také existovat možnost aktualizace plánů v případě změny původních dispozic. Reagování plánů na tyto změny se nazývá elastičnost.

Kritérium pro přiměřené sestavení a kontrolu plánů je systémovost, firma musí mít stanoveny určité postupy, metody a systém, pomocí nějž zajistí splnění veškerých požadavků, které jsou zde uvedeny.

Posledním předpokladem je hospodárnost, která představuje použitelnost a vyhodnocení plánu v souvislosti k nákladům na jeho sestavení. [4]

Pomocí controllingu je zde obstarávána provázanost všech plánů, jinak lze tuto funkci také nazvat jako koordinační, také jsou jeho prostřednictvím řešeny vhodné plánovací postupy. Dále opatřuje potřebné údaje pro plánovací proces a je zodpovědný za řádné plnění těchto činností.

Metod, které se zabývají plánováním, a sestavováním plánů je mnoho. Podniky využívají delfskou metodu, brainstorming, brainwriting, techniku scénáře, strategické hry, regresní a korelační analýzu, analýzu časových řad, interpolaci a extrapolaci funkce a systémy včasných výstrah. [4]

3.3.2 Rozpočtování

Rozpočtování lze tedy chápat informační subsystém o předpokládaných událostech firmy i o strukturách uvnitř firmy za určitý časový úsek ve vztahu k plánovaným úkolům. Pod pojmem rozpočtování je možno rozumět systém rozpočtů firmy, který slouží k posouzení hospodárnosti středisek firmy, sestavování analýz jejich hospodaření a případně k tvorbě preventivních opatření. Kromě systému rozpočtů podniků se rozpočtování také zabývá sestavováním rozpočtů prostřednictvím určitých kroků.

Rozpočtování je ekonomickým nástrojem, který navazuje minimálně na firemní a operativní plány výroby a odbytu, předběžné kalkulace, technicko – hospodářské normy, stanovené hranice, účetnictví a rozborů. Následně všechny tyto informace spojuje a přetváří do hodnotových vztahů uvnitř firmy. Jeho cílem je zvýšit efektivnost rozhodovacích systémů ve firmě.

Rozpočet je výsledkem rozpočtování a je vymezením ekonomických úkolů firmy např.: výnosů a nákladů nebo středisek uvnitř podniku na konkrétní plánovanou úlohu v daném časovém úseku. Rozpočet představuje souhrn kvantitativního znázornění plánovaných výnosů, nákladů, majetku, závazků a peněžních toků za konkrétní období. [7]

Úkoly rozpočtování

Úkoly procesu sestavování rozpočtů lze shrnout do několika základních skupin. Prvním úkolem je informačně – koordinační úloha, která zajišťuje efektivní zabezpečení plnění cílů vymezené firmou zejména ve finančním plánu. Dále zahrnuje získávání stále nových údajů o rozvoji nákladů, výnosů a výsledku hospodaření či jejich aktualizaci. Také poskytuje potřebná data o firemních událostech a výkonech na řízení a dokumenty, které budou sloužit jako podklady o nepřímých nákladech pro sestavování předběžných a operativních kalkulací. Informačně – koordinační úkol se zabývá i vymežováním cílů v nákladové a výnosové oblasti prostřednictvím středisek uvnitř podniku. Posledním cílem této úlohy je vylepšování rozpočtování fixních a variabilních položek zejména nepřímých nákladů a tvorba podmínek pro využití alternativních rozpočtů. [7]

Druhou skupinou je motivační úloha, pomocí které je podnik podporuje zapojení vedoucích pracovníků vnitropodnikových útvarů na řízení a také motivuje a stimuluje pracovníky ke snaze snižovat náklady. Dále tato úloha zahrnuje stanovování úkolů pro útvary uvnitř firmy v souvislosti se zodpovědností zaměstnanců za hospodaření s nástroji a prací. Pomocí motivační úlohy je zajišťován také růst kázně útvarů a hodnocení vedoucích pracovníků daných středisek dle výsledků, kterých je dosahováno útvary, které řídí.

Posledním úkolem je kontrolní úloha, která zahrnuje přípravu dokumentů, které budou sloužit jako podklady pro kontrolu a analýzu rozpočtovaných informací. Je nutné sestavit rozpočty výnosových středisek takovým způsobem, aby byly zabezpečeny informace na srovnávání skutečných nákladů středisek s náklady související s uskutečněným výkonem a samozřejmě také údaje ohledně výše hospodářského výsledku. Kontrolní úloha také zajišťuje kontrolu toho, jak jsou výkony konkrétních středisek kvalitní, dohled nad hospodařením a zjišťování výkonnosti firmy a jednotlivých útvarů. [7]

Členění rozpočtů

S ohledem na různorodost podnikatelských subjektů a jejich prostředky, pomocí kterých řídí firmu, existuje několik druhů rozpočtů. Rozpočty se člení prostřednictvím různých hledisek příkladem je členění dle časového úseku, podle stupně řízení, předmětu rozpočtování, stupně komplexnosti či podle dohledu nad průběhem reprodukčního systému.

V následujícím textu budou pouze některá hlediska popsána podrobněji dle subjektivního výběru.

Členění dle délky rozpočtového období:

- Dlouhodobé rozpočty – jsou sestavovány na dobu šesti až desíti let a hodí se zejména pro strategické řízení, období, na které jsou sestavovány, bývá obvykle delší než výrobní cyklus, patří zde například investiční rozpočty a rozpočty technického rozvoje;
- Střednědobé rozpočty – sestavují se na dobu dvou až pěti let a používají se především pro taktické řízení, jsou podrobnějším zpracováním strategických cílů na taktické úkoly;
- Krátkodobé rozpočty – bývají sestavovány na jeden rok a méně a využívají se především pro operativní řízení, většinou se jedná o roční rozpočty, které nepřesahují délku výrobního cyklu, patří zde rozpočty zabezpečení cílů plánu výkonů, nákladů a vznik zisku a používají se například pro stanovení přírážek;
- Operativní rozpočty – jsou detailnějším zpracováním krátkodobých ročních rozpočtů, nikoli jeho rozepsáním. [7]

Podle úrovně řízení se rozpočty dělí na podnikové a vnitropodnikové. Podnikové rozpočty jsou sestavovány alespoň na celou ekonomickou anebo finančně vyjádřitelnou činnost firmy, která přímo či nepřímo ovlivňuje hospodářský výsledek. Podnikové rozpočty představují hodnotový pohled na operativní plány firmy a zaopatřují vztahy mezi firmou a hospodářskými útvary prostřednictvím finančního plánu a rozpočtů uvnitř podniku. Vnitropodnikové rozpočty jsou sestavovány za konkrétní hospodářská střediska, které využívají vnitropodnikové řízení, a kde jsou zaznamenávány úkoly a konečné hodnoty pomocí účetnictví.

Dalším členěním je členění dle předmětu rozpočtování a patří zde rozpočty v oblasti výnosů, nákupu a zásob, nákladů, hospodářského výsledku, cash flow a tvorby rozpočtové rezervy. [7]

3.3.3 Kontrola plnění rozpočtů a vyhodnocení odchylek

Podstatou kontroly dodržování rozpočtů je určení a vyhodnocení rozdílů neboli odchylek mezi hodnotou zkoumané veličiny ve skutečnosti a její výší podle rozpočtu. Obvykle je nejjednodušší analýza krátkodobých odchylek, s přibývajícím časovým úsekem je stále těžší určit odchylky, tak aby byly co nejpřesnější. Za čím delší časové období jsou rozdíly určovány, tím je těžší určit jejich příčinu a odpovědnost.

V případě, že se jedná o hlavní firemní rozpočet, pak je nepodstatnější operativní kontrola rozpočtu peněžních toků neboli cash flow. U tohoto druhu rozpočtu lze v případě potřeby provádět kontrolu příjmů a výdajů i denně. Pro výkaz zisku a ztráty a rozvahu se používá delší časový úsek. Kontrola u výsledovky se obvykle provádí měsíčně až čtvrtletně u rozvahy čtvrtletně až pololetně. [2]

Vývoj kontroly

Jestliže je kontrola ve firmě považována za systém, který se zaměřuje na osoby, procesy či vyhodnocení těchto procesů, je možno ji rozdělit na následující etapy. Prvním stupněm je vymezení kontrolních veličin a velikosti tolerance odchylek, následuje zaznamenávání skutečných a předpokládaných hodnot, výpočet odchylek stanovených kontrolních veličin, rozbor těchto odchylek a případné návrhy, jak zabránit negativním odchylkám, jakožto nápravné opatření. [4]

Druhy odchylek

Odchylky jsou tedy členěny dle příčiny a odpovědnosti především na:

- Kvalitativní odchylky – jsou rozdílem mezi rozpočtovaným a skutečným stupněm konečné ceny, mzdového ohodnocení a ostatních kritérií, které souvisí s oceněním analyzované veličiny;
- Kvantitativní odchylky – jsou rozdílem mezi rozpočtovaným a skutečným stupněm naturální spotřeby, výkonů, které se prodali a ostatních kritérií, které souvisí s věcným základem analyzované veličiny;

- Sortimentní odchylky – jsou rozdílem mezi směrným a skutečným sortimentní sestavou výkonů, které jsou nakupovány a prodávány;
- Odchylky z výtěžnosti a úspornosti – tyto odchylky vznikají z ekonomických zdrojů, které podnik vynaloží na provoz.

Vymezení odchylek se neomezuje pouze na hodnotové znázornění, ale používá se také procentní kvantifikace, indexní hodnocení stavby a další. Příkladem použití procentní kvantifikace je znázornění vývoje podílu firmy na trhu. Jako příklad indexní analýzy rozpočtované a skutečné struktury je možno uvést vývoj konkrétních položek pracovního kapitálu podniku. [2]

3.4 Reporting

Reporting je základní funkcí controllingu a jeho cílem, jakožto podstatnou součástí je vytvořit komplexní systém ukazatelů a informací vyhodnocující vyvíjení firmy jako celku, ale také vývoj jednotlivých součástí podniku podstatných pro vedení firmy a jeho rozhodování. Informace, které jsou prostřednictvím reportingu poskytovány managementu firmy na různých úrovních řízení, by měly být rozčleněny dle potřeb konkrétních uživatelů, to znamená podle toho, kterému stupni vedení jsou předávány.

Pro to, aby byly informace neboli výkazy a zprávy dostatečně kompetentní pro poskytnutí vedení musí splňovat následující požadavky. Tyto informace by měly mít vhodnou strukturu, která napomáhá k usnadnění a urychlení rozhodovacího procesu. Dalším požadavkem je, aby výkazy a zprávy neobsahovaly příliš mnoho informací v rámci nižších úrovní managementu anebo příliš málo údajů v rámci vyšších stupňů vedení. Také by informace měly být dostatečně srozumitelné a přehledné. Doporučuje se využívání grafů pro větší názornost. Posledním požadavkem je, aby tyto výkazy a zprávy analyzovaly pouze veličiny, které lze ovlivnit a vyjádřit jak peněžně, tak naturálně.

Zprávy pro management podniku zahrnující také různé výkazy nejsou vedením firmy využívány pouze jako prostředek pro rozhodovací proces, ale také jako nástroj, který využívá vrcholové řízení. Pomocí těchto výkazů má vedení podniku určitý dohled nad plněním či neplněním plánovaných cílů. Do tohoto procesu by měly být zahrnuty všechny informace, to znamená výkazy ze všech oblastí a útvarů, které ve firmě existují. [9]

Podle individuálních preferencí jak si to každá firma rozvrhne, se liší obsah, úprava a četnost zjišťování a poskytování zpráv a výkazů. V případě, že jsou zprávy poskytovány pravidelně ve stejných časových úsecích, jedná se o standardní reporting. Příkladem jsou informace o skutečných hodnotách, odchylkách, analýzách odchylek atd. Standardní reporting

bývá většinou provozován čtvrtletně či ročně, v případě ročního reportingu jsou výkazy souhrnné. Občas je, ale nutností častější reporting, pak se tedy využije týdenní anebo čtrnáctidenní cyklus podávání zpráv. Druhým typem poskytování informací je mimořádný reporting. Mimořádný reporting je provozován výjimečně, takzvaně na požádání. Jedná se o zprávy, které jsou mimořádné buď dobou vyhotovení anebo svým obsahem. Patří zde například analýza rizika či skupin sortimentu.

V rámci vylepšení vypovídací schopnosti a ulehčení plánování se kromě srovnávání skutečných a plánovaných údajů běžného období, pracuje i se skutečnými hodnotami let minulých a s výchozími plány. Toto srovnávání s minulými roky se v dnešní době využívá velice často. [9]

3.4.1 Využití účetních údajů reportingem

Využívání účetních informací a jejich vypovídací způsobilost je často kritizována a odsuzována, zejména v rámci jejich použití pro controlling, reporting a vnitropodnikové řízení. Proto je nutné doplnit tyto interní údaje o externí informace, které se týkají okolí podniku. Jednotliví uživatelé mají odlišné požadavky na poskytovaná data. Účetní údaje jsou, tedy kvůli těmto různým potřebám, členěny dle obsahu, detailnosti, rozsahu, časového úseku a pravidelnosti reportingu. Rozdílem je co přesně z dané ekonomické situace obsahují a jakým způsobem je znázorněna. Různorodost obsahové stránky informací je určena účelem, za kterým se tyto údaje využívají. Dle obsahové stránky se účetnictví dělí na finanční, daňové a manažerské. Finanční účetnictví znázorňuje podnikatelský proces a je určeno pro externí uživatele, kterými jsou například banky a obchodní partneři. Daňové účetnictví se zaměřuje na přesné vyjádření základu daně z příjmů, případně ostatních daňových pohledávek a závazků a zpracovává se zejména pro stát. Manažerské účetnictví je zpracováváno pouze pro interní uživatele tzn. management podniku. Od finančního účetnictví se liší detailností členění a časovým obdobím vyhodnocování, ale nejdůležitějším rozdílem je pojetí základních účetních kategorií, to znamená nákladů, výnosů, výsledku hospodaření a aktiv. [9]

4 Controlling ve vybrané obchodní společnosti

Pro účely diplomové práce byla dohodnuta spolupráce se společností Severomoravské vodovody a kanalizace Ostrava, která je akciovou společností vystupující pod zkratkou SmVaK a.s. viz obrázek 4.1.

Informace v této kapitole diplomové práce jsou čerpány z interních zdrojů společnosti, jejích internetových stránek a prostřednictvím dotazování, pokud není uvedeno jinak.

Obrázek 4.1 Logo společnosti SmVaK a.s.



4.1 Představení společnosti

Součástí společnosti SmVak a.s. je také organizační složka v Polsku. SmVak a.s. je největší vodárenskou společností v Moravskoslezském kraji a dlouhodobě patří mezi nejvýznamnější podniky na vodárenském trhu v České Republice. Hlavní činností firmy je vyrábění a dodávání pitné vody společně s odváděním a čištěním odpadních vod. Mezi předmět podnikání patří například také úřední měření, výroba elektřiny, revize el. zařízení a další činnosti, které jsou zapsané v obchodním rejstříku ČR.

Společnost působí v následujících okresech: Frýdek – Místek, Karviná, Nový Jičín a Opava, dále jsou dle smluv pitnou vodou také zásobovány města Ostrava, Hlučín, Studénka a mnoho dalších menších obcí a měst. Společnost vodu dodává taktéž do příhraniční oblasti Polska a do oblasti Přerovska. Firma se rovněž zabývá provozem kanalizace a čističky odpadních vod města Bruntál a rozvodem vody Sdružení obcí Syrákov, které se nachází ve Zlínském kraji.

4.1.1 Profil a historie společnosti

Obchodní název: Severomoravské vodovody a kanalizace Ostrava a.s.

Sídlo: 28. října 1235/169, Mariánské Hory, 709 00 Ostrava

IČO: 45193665

DIČ: CZ45193665

Datum vzniku společnosti: 1. 5. 1992

Forma společnosti: akciová společnost

Vklad základního jmění: 3 458 425 000 Kč, splaceno v celém rozsahu

Registrace subjektu: Krajský soud v Ostravě, oddíl B, vložka 347

Společnost byla tedy založena v roce 1992 jako akciová společnost, kdy většinovým vlastníkem akcií byla města a obce kraje. Od roku 1999 do 25. 2. 2004 byla vlastníkem rozhodující části akcií anglická vodárenská společnost ANGLIAN WATER OVERSEAS HOLDINGS LIMITED. Od 26. 2. 2004 byla majoritním vlastníkem akcií ve firmě společnost WATERFALL HOLDING B.V. Poté byla od 1. 7. 2006 do 2. 12. 2009 většinovým akcionářem španělská vodárenská společnost aqualia gestión integral del agua, S.A. , která je dceřinou společností koncernu FCC, jež se zaměřuje zejména na stavebnictví a provoz komunálních služeb.

Od 2. 12. 2009 až po současnost je rozhodujícím vlastníkem akcií společnost AQUALIA CZECH S.L., která vlastní 98, 68 % hlasovacích práv společnosti SmVak a.s. Společnost sama, pak nevlastní žádný podíl na dceřiných společnostech a je součástí koncernu, který řídí společnost FOMENTO DE CONSTRUCCIONES Y CONTRATAS, S.A. s následujícím sídlem: Barcelona, Balmes 36, Španělské království.

Společnost SmVaK a.s. dlouhodobě dosahuje příznivých výsledků hospodaření. Pro vedení firmy využívá integrovaný systém řízení, který je osvědčený třemi certifikáty evropských norem ISO.

Poslední výroční zpráva byla zpracována za rok 2013, za rok 2014 bohužel není dostupná, protože ještě nebyla schválena valnou hromadou společnosti, jelikož ta bude zasedat až v květnu 2015. Ale mluvčí společnosti prohlašují, že od roku 2013 nedošlo k žádným důležitým nepříznivým změnám.

Všechny certifikáty, které společnost vlastní platí zatím do roku 2015, poté si je bude muset znovu obhájit. SmVaK a.s. jako jedna z mála společností patří mezi ty, které získaly ocenění vysoké úrovně péče o systém managementu a bezpečnosti neboli certifikát výjimečnosti.

Společnost měla v roce 2011 přepočtený stav zaměstnanců celkem 871,72, v roce 2012 869, 33 a v roce 2013 868,24.

Výsledek hospodaření před zdaněním byl v roce 2013 podle účetnictví, které firma vede dle mezinárodních standardů IAS/IFRS, 485 072 tis. Kč. Vývoj nákladů, výnosů a výsledku hospodaření je uveden v následující tabulce 4.2.

Tabulka 4.2 Přehled vývoje tržeb a výnosů, nákladů a výsledku hospodaření v tis. Kč

Veličina	2011	2012	2013
Tržby, které souvisí s vodným a stočným	2 044 825	2 119 953	2 158 025
Ostatní provozní výnosy	64 200	73 201	55 346
Úroky a ostatní finanční výnosy	777	548	89
Výnosy celkem	2 109 802	2 193 702	2 213 460
Zisk před zdaněním	449 004	476 140	485 072
Zisk po zdanění	362 480	385 149	388 602

Zdroj: [12] – vlastní zpracování

Informace o hlavních oblastech činnosti mateřské společnosti v tis. m³ jsou uvedené v tabulce 4.3. Dále bylo mimo Českou Republiku poskytnuto 5 243 tis. m³ vody, která měla celkovou hodnotu 41 497 tis. Kč. Jenom pro město Ostrava byl objem poskytnuté pitné vody celkem 11 796 tis. m³ v peněžní hodnotě 113 150 tis. Kč.

Tabulka 4.3 Údaje o dodávkách vody v tis. m³

Veličina	2011	2012	2013
Fakturovaná voda	36 179	35 894	34 751
Předaná voda	20 984	22 251	21 528
Odkanalizovaná voda	29 194	28 488	28 006

Zdroj: [12] – vlastní zpracování

Výše zúčtovaných nákladů byla v roce 2013 celkem 1 824 858 tis. Kč a to včetně daní. V následující tabulce 4.4 je zobrazen vývoj složek nákladů i za předcházející roky.

Tabulka 4.4 Informace o výši konkrétních položek nákladů v tis. Kč

Veličina	2011	2012	2013
Spotřeba materiálu a energie	435 537	468 299	467 970
Osobní náklady	376 723	395 436	405 004
Odpisy	421 650	436 248	445 983
Ostatní provozní náklady	325 812	336 078	308 068
Rezervy a opravné položky	- 4 868	- 24 098	- 4 056
Úroky a ostatní finanční náklady	105 944	105 599	105 419
Daň z příjmů	86 524	90 991	96 470
Celkové náklady	1 747 322	1 808 553	1 824 858

Zdroj: [12] – vlastní zpracování

4.1.2 Ostravský oblastní vodovod

Většinový podíl a to asi 94 % vyrobené pitné vody spadá na vodu, která je čerpána ze základních zdrojů a je dále upravována a rozváděna prostřednictvím jedné z největších vodárenských struktur v České Republice, a to pomocí Ostravského oblastního vodovodu neboli OOV. Tento vodovod využívá jako hlavní velkoobjemový zdroj povrchové vody nádrže Kružberk v Jeseníkách, Šance a Morávka v Beskydech. OOV je tedy základním systémem, pomocí něž společnost SmVak a.s. vyrábí a poskytuje dodávky pitné vody v severní části Moravskoslezského kraje.

Po vcelku katastrofických povodních v roce 1997, které postihly oblast Moravskoslezského kraje, bylo poškozeno mnoho objektů spadající pod OOV. Mimo provoz byla například úpravná voda ve Vyšních Lhotách, ale díky úpravě vody v Nové Vsi, která povodně přežila a čerpání kapacit z nádrže Slezská Harta, nebylo přerušeno či omezeno dodávání pitné vody obyvatelům Moravskoslezského kraje. Tato situace měla za následek uvažování vedení firmy o rozvoji OOV, zejména v oblasti vybudování dalších havarijních čerpacích stanic a jejich využití v převodu pitné vody mezi konkrétními zdroji. Výsledkem bylo vybudování dvou nových čerpacích stanic, které značně přispěly k variabilitě systému. Společnost také zavedla několik technologických opatření, která byla nutná k vyčištění vysokých zákalů po povodních.

K roku 2001 byly vybudovány výtlačné řady a čerpací stanice v Petrovicích u Karviné pomocí níž se zajišťuje poskytování pitné vody do příhraniční oblasti Polska a to konkrétně do města Jastrzębie Zdrój. Tato skupina objektů byla vybudována především kvůli klesajícímu trendu odběrů pitné vody, kvůli kterému bylo nutné uvažovat o jiném využití volných kapacit systému. Po mnoha jednáních vznikl koncept vodních děl, který rozšířil rozsah OOV až do zahraničí a oblasti Moravské Brány.

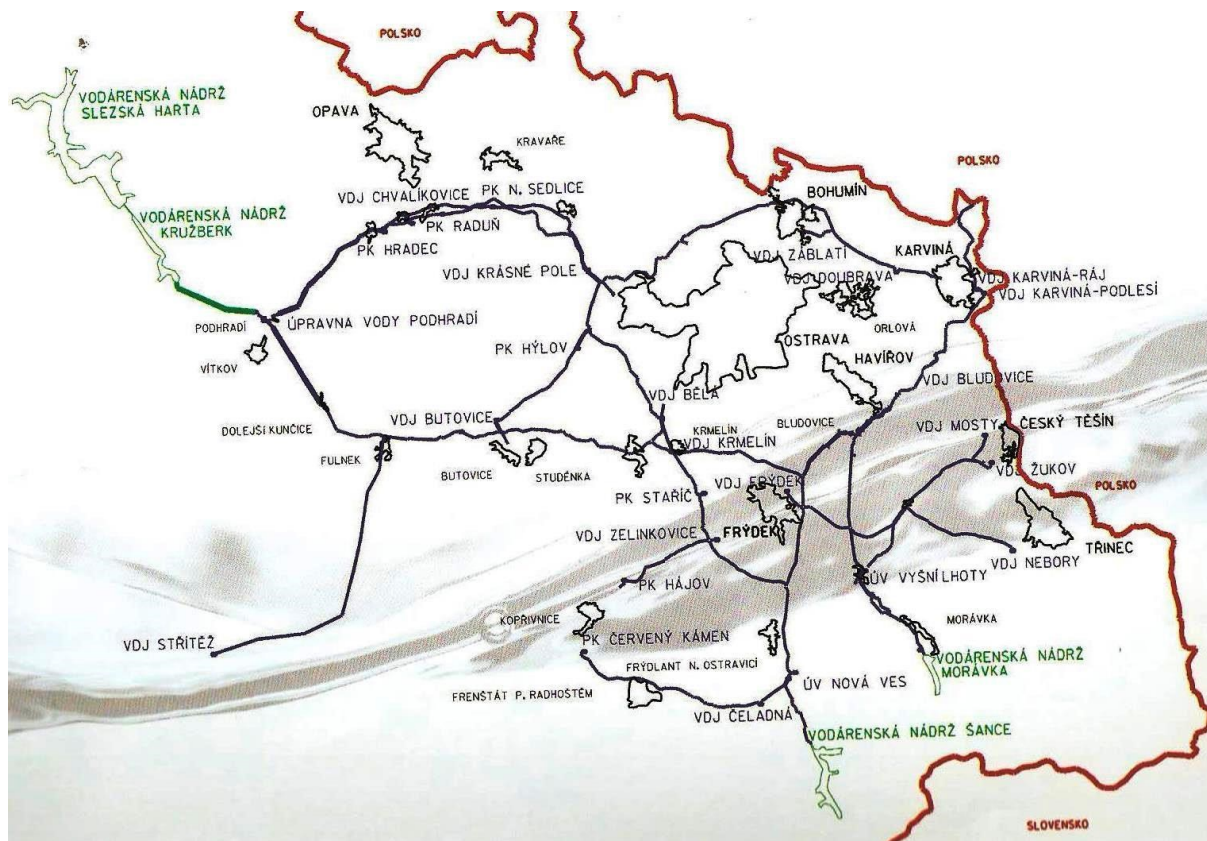
Ostravský oblastní vodovod je v současnosti jedním z nejrozsáhlejších a nejmodernějších v ČR. Poskytuje dostatek pitné vody více než jednomu milionu populace Moravskoslezského kraje. Pod OOV spadají tři úpravny povrchové vody z vodárenských nádrží o kapacitě 5 360 l. s⁻¹ celkem. Vodovodní ocelové potrubí, které spadá pod OOV je 497 km dlouhé. Ostravský vodovod zahrnuje 125 vodojemů, které dosahují 303 010 m³. Jak zhruba OOV vypadá dnes je znázorněno na obrázku 4.5.

Za celou dobu provozu se OOV pyšní nízkou poruchovostí a dobrým technickým stavem. Podle nezávislých analýz, které byly provedeny, má pitná voda vysokou úroveň kvality a řadí se k nejkvalitnějším v ČR. Svým složením je vhodná i pro přípravu kojenecké stravy.

Společnost celoročně provádí různé rekonstrukce, opravy a preventivní opatření

prostřednictvím bezvýkopové technologie, která zahrnuje nanesení ochranné cementové vystýlky na vnitřní stěnu potrubí. Tato opatření se provádí kvůli protikorozi ochraně vodovodních řadů. K roku 2008 bylo takto upraveno cca 45 km potrubí.

Obrázek 4.5 Schéma Ostravského oblastního vodovodu k roku 2008

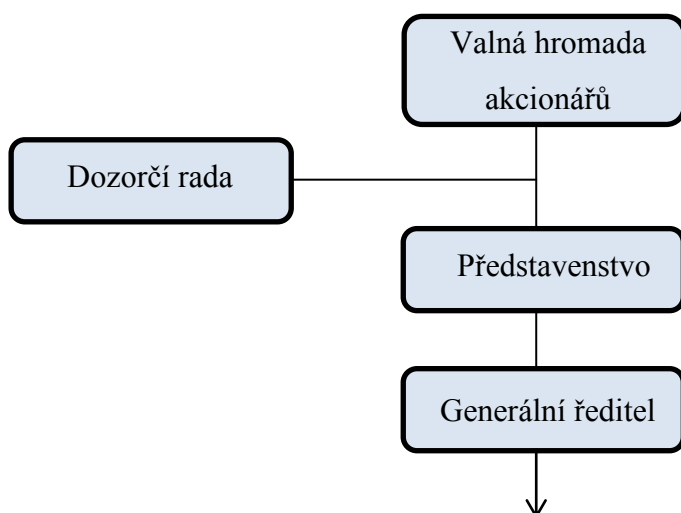


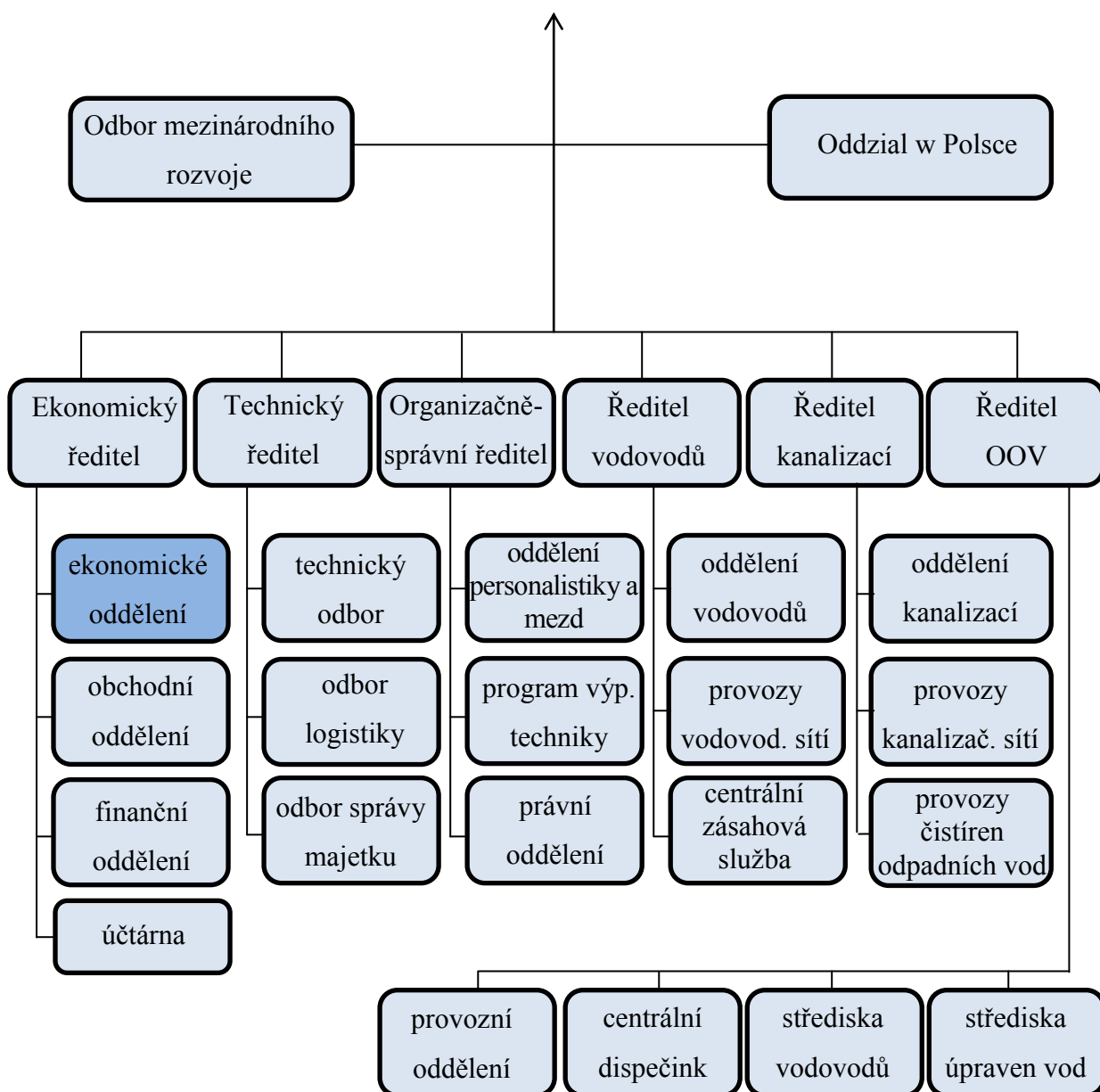
Zdroj: Propagační materiály společnosti SmVaK a.s.

4.1.3 Organizační struktura společnosti

Společnost SmVaK a.s. má zavedenou liniovou organizační strukturu viz obrázek 4.6. Controllingový útvar zde není přímo zřízen, ale lze za něj považovat ekonomické oddělení.

Obrázek 4.6 Organizační struktura společnosti SmVaK a.s.





Zdroj: [12] – vlastní zpracování

Jak je patrné z organizační struktury, společnost nemá zřízený přímo controllingový útvar, avšak jeho činnosti jsou zařazeny pod oddělení ekonomické. Aby bylo na první pohled jasné, kde se toto oddělení nachází, je znázorněno jiným odstínem dané barvy. Pozici controllera má společnost také zřízenou, ale ten kromě funkce controllera zastává i funkce jiné. Controller společnosti je ve vztahu s jejím vlastníkem a také mu prezentuje výsledky. Firma má ze zákona povinný audit a musí zveřejňovat výroční zprávu, která je proto veřejně přístupná na stránkách společnosti.

Jelikož je společnost SmVaK a.s. větší firmou s více než 800 zaměstnanci nebylo by špatné zřídit řádnou pozici controllera, který by měl na starosti pouze tuto funkci nikoli několikero funkcí, jak to bylo doposud.

4.2 Controlling ve společnosti

Controlling ve společnosti existoval již od počátku jejího vzniku, pouze tyto funkce tehdy nebyly nazývány controllingem ani příslušný útvar nebyl controllingový. Všechny činnosti spadající pod controlling vykonávalo oddělení plánovací, které se postupem času přejmenovalo.

Za controllingový útvar lze tedy považovat ekonomické oddělení společnosti, které má čtyři zaměstnance. Skládá se z jedné vedoucí a tří podřízených zaměstnankyň.

Ekonomické oddělení se zabývá zejména tvorbou finančních a hmotných plánů do budoucna, které jsou podstatné pro řízení podniku v rámci dlouhodobé prosperity. Mezi činnosti tohoto oddělení patří také vyhodnocení a plnění daných plánů a analýza jejich případných odchylek. Kromě těchto funkcí ekonomické oddělení také zajišťuje dohled nad jednotlivými plány a jejich ukazateli produktivity a efektivity. Následující podkapitoly budou obsahovat detailnější analýzu činností controllingového útvaru firmy.

4.2.1 Plánování

Příprava k tvorbě plánů probíhá jednou ročně. Pracovnice ekonomického oddělení sestaví vhodné tabulky v programu Microsoft excel a následně je k vyplnění poskytnou konkrétním úsekům spolu s pokyny jakým způsobem postupovat při vyplňování. Jsou tak sestavovány plány finanční a hmotné. Dokončené tabulky zahrnují seznam analytických účtů a číselné hodnoty k nim přiřazené. Když jsou zaznamenána data za dané úseky, pak se provede shrnutí za celou firmu. Prostřednictvím těchto údajů jsou následně sestavovány plánové kalkulace. Po schválení ročního plánu představenstvem společnosti se rozdělí roční objem plánu do konkrétních měsíců kromě určitých nákladových útvarů.

Ekonomické oddělení se také zabývá zpracováváním měsíčních výsledků hospodaření. Tyto informace ohledně měsíčních skutečností jim poskytnou provozní střediska. Dále data pro vyhodnocení hmotného plánu mohou získat z fakturace vodného a stočného a údaje, které se týkají plánu finančního z účetnictví. Pro tyto údaje nemusí zaměstnankyně nikam chodit, mohou je totiž získat pomocí ekonomického informačního systému. Pro finanční plán používají jako jednotku koruny české a pro hmotný plán jednotky kubické. V případě, že pracovnice controllingového útvaru přijdou na určité nesrovnalosti spojitostí mezi skutečnostmi, které se budou týkat finančních nebo hmotných jednotek musí zabezpečit jejich nápravu. Zprávu o daných vyhodnocených informacích toto oddělení dále poskytne příslušným zaměstnancům.

Pro potřeby rozhodovacího procesu vedení společnosti, ekonomické oddělení zpracovává také očekávaný vývoj skutečností v budoucnu v rámci finančního i hmotného plánu.

Finanční plán

Finanční plány jsou sestavovány podle jednotlivých analytických účtů, to znamená dle konkrétních nákladových a výnosových položek, po vyčíslení výsledku hospodaření. Tyto plány jsou sestavovány jak za společnost jako celek, kdy jsou údaje rozčleněny dle analytiky a syntetiky do měsíců, tak v členění dle analytiky a syntetiky na jednotlivá nákladová střediska.

Hmotný plán

Hmotné plány se týkají výroby a prodeje, to znamená je plánováno kolik vody společnost nakoupí, prodá, spotřebuje pro vlastní potřebu, a jak velké budou ztráty vody. Hmotné a finanční plány jsou spolu úzce propojeny, protože nákup vody se promítá do nákladů, prodej vody do výnosů apod.

Společnost také sestavuje dle potřeby tzv. Bussines plán, což je dlouhodobý plán v rámci celé firmy, který zahrnuje finanční i hmotný plán. Podstatou Bussines plánu jsou současné údaje s očekávaným vývojem do budoucnosti a pro jeho sestavení se využívají tzv. časové řady, které daný útvar aktualizuje jednou ročně.

Controllingový útvar sestavuje plány na další rok již v červnu roku předcházejícího. Lze tedy říci, že je sestavuje s dostatečným předstihem. Dokonce možná příliš brzy, protože teprve v polovině roku lze těžko odhadnout, jak budou náklady a výnosy nadále vypadat. Příslušné oddělení sestavuje plány pravidelně a člení je následně na každý měsíc. Jednotlivé plány jsou detailně rozpracovány pro každé hospodářské středisko, proto je rozsah a obsah plánů hodnocen kladně, stejně tak jako rozpracování plánů na kratší časové úseky – měsíce a na nižší HS.

4.2.2 Kalkulace

Součástí nákladového controllingu je samozřejmě také tvorba kalkulace. Společnost SmVaK a.s. využívá pro evidenci a účtování specifický software, vytvořený na míru. V rámci tohoto softwaru jsou skutečné údaje z účetnictví dále členěny na analytické účty, ke kterým jsou přiřazeny jednotlivé položky kalkulačního vzorce. Pracovnice ekonomického oddělení si tyto výstupy ze softwaru překlápí do excelovských tabulek a dále s nimi pracují.

Kalkulace ceny vody je pro podnik jednou z nejpodstatnějších činností, tato kalkulace je velice složitá, protože se stále všechny položky musí přehodnocovat a případně vyřazovat. Tímto se zabývá příslušné oddělení s případnými konzultacemi a schválením od ekonomického ředitele podniku. Společnost sestavuje kalkulace pro zhruba 32 různých cen.

Ve firmě se využívají plánové, skutečné a očekávané kalkulace. Plánové kalkulace využívají pro sestavování plánované náklady, skutečné kalkulace skutečné roční náklady a kalkulace očekávané pracují s očekávanými náklady skutečnosti. Všechny tyto kalkulace zpracovává ekonomické oddělení firmy.

Společnost se musí řídit v rámci kalkulace ceny vody výměrem ministerstva financí pro vodné a stočné viz příloha č. 1, platný pro daný rok. Kdy pro danou společnost platí část II, v rozmezí strana 8 až 12. Ve výměru je uvedený seznam ekonomicky oprávněných a neoprávněných nákladů, které se mohou započítat do ceny. Voda je zbožím, u kterého se využívá věcně usměrněná cena. Do regulovaných cen je možno zahrnout pouze ekonomicky oprávněné náklady, mezi které patří náklady pořízení, zpracování, oběhu zboží, které musí být doloženo doklady, přiměřený zisk, daň a možné clo. Mezi oprávněné náklady nepatří především penále, poplatky z prodlení, zaviněná manka, škody na majetku a náklady, které souvisí s jejich odstraněním a další. Výměr vždy obsahuje specifikaci položky například povrchová voda odebraná z vodních toků a ostatních povrchových vod, a jaké další konkrétní požadavky platí pro regulaci ceny dané položky.

Správné zařazení položek do kalkulace ceny je tedy vcelku složité a složky kalkulačního vzorce specifické. Kalkulační vzorec využívaný společností platný do 1. 9. 2014 je uveden v následujícím obrázku 4.7. Jelikož je v diplomové práci pracováno s údaji za období do tohoto data, není třeba uvádět kalkulační vzorec firmy platný od 1. 9. 2014.

Obrázek 4.7 Kalkulační vzorec společnosti SmVaK a.s.

1. Materiál
- surová voda podzemní a povrchová
- pitná voda převzatá + odpad. voda předaná k čištění
- chemikálie
- ostatní materiál
2. Energie
- elektrická energie
- ostatní energie (plyn, pevná a kapalná energie)
3. Mzdy
- přímé mzdy
- ostatní osobní náklady
4. Ostatní přímé náklady
- odpisy a prostředky obnovy infra. majetku
- opravy infrastruktur majetku
- nájem infrastruktur majetku
- poplatky za vypouštění odpadních vod
- ostatní provozní náklady externí
- ostatní provozní náklady ve vlastní režii
5. Finanční náklady
6a. Výrobní režie VOJ
Mezisoučet = Vlastní náklady
6b. Výrobní režie správy
7a. Správní režie
7b. Zásobovací režie
8. ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY 1 bez daně

Daň z příjmu
8. ÚPLNĚ VLASTNÍ NÁKLADY 2 včetně daně
OBJEM (tis. m³)
CENA (Kč)
Cena včetně zisku
Zisk / m³
Zisk celkem

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Kalkulace ceny vody je velice citlivá, především kvůli lidem, kteří samozřejmě při každé změně ceny požadují vysvětlení. Pak do společnosti i kvůli ohlasu, který tato případná změna způsobila, chodí kontroly kontrolující všechny položky zahrnuté do kalkulace a jejich správnost. V případě nalezení chyb, kontrola postupuje dle zákona o správním řízení č. 71/1967 Sb. a stanoví výši pokuty. V průběhu zhruba třiceti let byly ve firmě dvě kontroly týkající se kalkulace cen a ani jedna z těchto kontrol neobjevila žádné pochybení.

Jelikož se ekonomické oddělení společnosti zabývá kalkulací zhruba 32 různých druhů cen, kdy jsou všechny položky náležitě kontrolovány, lze říci, že tento systém mají dobře ošetřen. Avšak sestavování tolika kalkulací vody je velice náročné a složité a ekonomické oddělení většinu údajů zpracovává v excelovských tabulkách. Proto by bylo vhodné, kdyby si společnost k již zavedenému softwaru nechala vytvořit doplňkový modul či pořídila úplně nový software, který by byl vhodný pro tvorbu kalkulací.

4.2.3 Účetní závěrka

Ekonomické oddělení společnosti také zajišťuje kontrolu účtování před uzavřením účetních knih, která se provádí na začátku kalendářního roku. Při kontrole se zaměřují zejména na správnost ohledně vykazování skutečnosti podle nákladových úvarů, aktivit dle číselníků a také na kontrolu složek kalkulačního vzorce. Když pracovníce zjistí jakýkoli nedostatek, zpracovávají pak materiály pro přeúčtování, které následně předají účtárně.

Auditorská společnost, která ve firmě provádí audit, má obvykle určitý seznam nároků k uzavření roční uzávěrky podniku. Ekonomické oddělení tyto požadavky aplikuje dle instrukcí auditorů.

4.2.5 IFRS

Vždy jednou měsíčně jsou zpracovávány materiály a účetní případy dle mezinárodních účetních standardů IFRS. Je třeba uskutečnit různé propočty situací, které nespadají pod systém českých účetních standardů, ale pod IFRS. Patří zde například u leasingu výpočet odpisů či propočet úroků a odložené daně.

4.2.4 Číselníky

Tvorba číselníků ve společnosti je důležitou záležitostí, protože je jejich prostřednictvím zajištěna přehlednost, jasnost a systematičnost v evidenci nákladů a výnosů firmy. Využívají se v rámci účetnictví, plánů a evidenci skutečných účetních hodnot. Pod pojmem číselník je možno si představit číselné označení středisek, nákladových útvarů, aktivit, které spadají pod dané nákladové útvary a kalkulačních jednic. Aktualizace či jiné změny číselníků provádí vedoucí ekonomického oddělení, která o tom musí informovat správce softwaru firmy, aby tyto změny mohl aplikovat do informačního systému podniku. V příloze č. 2 si lze prohlédnout část účtového rozvrhu společnosti v oblasti syntetiky a analytiky nákladových a výnosových účtů.

Jak je vidět v daném účetním rozvrhu společnosti, používají rozsáhlou analytiku nákladových a výnosových účtů. Je zde využíváno členění nákladů a výnosů dle druhů, kdy se analytické účty zřizují podle potřeby. Dále jsou kromě druhového členění nákladů a výnosů v rámci srovnávání plánů a skutečnosti, náklady a výnosy dále členěny dle jednotlivých středisek, pod která spadají. Analýza rozdílů plánu a skutečnosti se zpracovává do excelovských tabulek, což je velmi komplikované a proto by bylo vhodné i pro tyto potřeby zakoupit vhodný software, případně upravit stávající právě pro tyto potřeby.

4.3 Charakteristika útvarů úpraven vody

Aby se vůbec mohla voda poslat do oběhu odběratelům, jako voda pitná je třeba, aby předtím prošla určitými úpravami. Tyto úpravy povrchové vody spočívají v technologii, která je založená na koagulační filtraci. Pojem koagulant zde představuje srážedlo. Jako srážedlo je zde tedy využíván síran hlinitý, voda je pak dále filtrována pomocí pískových filtrů a v závěru tohoto procesu desinfikována. Desinfekce pitné vody se provádí prostřednictvím chloru a oxidu chloričitého, který se vyznačuje lepšími oxidačními kvalitami, a nevznikají pomocí něj žádné nechtěné sloučeniny s dusíkatými látkami.

Produkována pitná voda z úpraven vod uvedených v předešlém textu dlouhodobě vyhovuje všem ukazatelům kvality dle vyhlášky 252/2004 Sb. Hodnoty nežádoucích látek, které jsou hlídány zejména kvůli vhodnosti vody pro přípravu kojenecké stravy, jsou obvykle dvakrát až třikrát nižší než je stanovená hranice.

Společnost také čerpá vodu z lokálních povrchových a zejména z podzemních zdrojů. Tyto zdroje jsou využívány především v oblastech, kde neexistuje žádné napojení na zdroje centrální. V rámci upravování vody z místních zdrojů se používá technologie provzdušňování, prosté filtrace nebo je v některých případech voda upravována jen prostřednictvím

dezinfekce. Jak bude voda upravována, závisí na specifické kvalitě konkrétního lokálního zdroje. Stejně jako upravená povrchová voda splňuje i upravená podzemní voda z místních zdrojů požadavky stanovené vyhláškou 252/2004 Sb. [11]

V následujících podkapitolách budou podrobněji popsány největší úpravní vody, které spadají pod Ostravský oblastní vodovod.

4.3.1 Úpravna vody Podhradí

Úpravna vody Podhradí byla vybudována již v roce 1954. Patří mezi největší úpravní vod a zahrnuje celkem 26 filtračních jednotek o ploše 1 872 m² celkem s výkonem 2 700 l. s⁻¹. Tato úpravna je jak po architektonické, tak i po stavební stránce výjimečná. Pyšní se také rozměrným reliéfem od národního umělce Vincence Makovského, který nese název „Voda v našem životě“. Štola vedoucí z kružberské nádrže k úpravně dokáže přepravit až devět kubíků neboli metru krychlových vody za sekundu.

Společně s úpravnou vody Podhradí bylo cílem vybudovat také vodovodní řady vhodné k dopravování pitné vody do města Ostravy. Prvním počátkem Ostravského oblastního vodovodu byl tedy Kružberský skupinový vodovod neboli KSV. KSV byl úspěšně zprovozněn na konci roku 1958 a jeho prostřednictvím byla zabezpečena potřeba vody tehdejšího obyvatelstva průmyslové Ostravy. Později byl tento vodovod stále rozvíjen společně s rozvojem průmyslu města, vybudováním čerpacích stanic, nových úseků a přivaděčů.

4.3.2 Úpravna vody ve Vyšních Lhotách

S rozrůstáním měst především města Havířov a tedy i potřebou pitné vody, bylo nutné získat další volné zdroje. Proto se v roce 1955 začala stavět úpravna vody ve Vyšních Lhotách, která by mohla čerpat zdroje z Beskyd. Stavba byla kompletně dokončena až na konci roku 1963. Tato úpravna má celkový výkon 450 l. s⁻¹ a je tedy v porovnání s úpravnou vody Podhradí mnohem menší a nepojme takový objem vody.

4.3.3 Úpravna vody v Nové Vsi u Frýdlantu nad Ostravicí

Úpravna vody v Nové Vsi byla uvedena do provozu v červenci roku 1969, kdy se voda čerpala z již dokončené nádrže Šance na Ostravici u Starých Hamrů. Tato úpravna začínala pouze s objemem 80 sekundových litrů, časem se vyšvihla až na konečných 2 200 l. s⁻¹. V roce 1971 zde byla uplatněna nová technologie tzv. mikrofiltrů, díky které kapacita úpravní značně vzrostla.

4.3.4 Zpracování odpadních vod

Kanalizační síť společnosti je v současnosti 1 680 km dlouhá a vede zhruba 78 obcemi. Čištění odpadních vod se provádí prostřednictvím cca 67 čističek odpadních vod

neboli ČOV, které mají celkovou kapacitu $279\,471\text{ m}^3\cdot\text{d}^{-1}$. Při vstupu do EU se kromě jiných věcí Česká republika zavázala, že do roku 2010 splní podmínky směrnice Rady Evropy o čištění městských odpadních vod. Aby tyto podmínky společnost splnila, musela vynaložit skoro dvě miliardy korun. V rámci směrnice bylo tedy třeba, aby všechny města a obce, co mají nad 2 tisíce ekvivalentních obyvatel, měly veřejnou kanalizaci, která bude zakončená čističkou odpadních vod. Dále města, která mají nad 10 tisíc ekvivalentních obyvatel, musí být vybaveny mechanicko – biologickými čistírnami, které mají funkci odstraňování dusíku a fosforu. Firma vybudování těchto čističek odpadních vod financovala prostřednictvím vlastních zdrojů, protože od roku 1999, kdy byly poslední akcie měst a obcí prodány do zahraničí, nemá společnost nárok na žádné dotace ze státního rozpočtu či evropských fondů.

V posledních letech bylo několik čističek rekonstruováno, tak aby zajišťovaly nejenom eliminaci organického znečištění, ale aby také odstraňovaly fosfor a dusík. Nadměrný obsah fosforu a dusíku ve vodě způsobuje růst produkce rostlinné biomasy, která má negativní doprovodné jevy.

Mezi největší a nejmodernější čističky odpadních vod patří ČOV Opava a ČOV Frýdek Místek. Mechanicko – biologická ČOV Opava pojme až $33\,500\text{ m}^3\cdot\text{d}^{-1}$ odpadních vod a jejím prostřednictvím se provádí kaskádová aktivace, biologické a chemické odstraňování fosforu, výroba elektrické energie z nadbytků bioplynu a kompletní automatizace řízení provozu. Kromě čištění odpadních vod města Opavy se zabývá i čištěním odpadních vod z některých průmyslových a potravinářských firem (např.: Opavia – LU a.s. , Bivoj a.s.).

Původní mechanicko – biologická ČOV města Frýdek – Místek je v provozu již od roku 1967. Tato čistička odpadních vod kromě čištění odpadních vod města, zpracovává také odpadní vody z různých průmyslových a potravinářských podniků (např.: Pivovar Radegast v Nošovicích, Hyundai Motor Manufacturing Czech s.r.o. a Arcelor Mittal Frýdek - Místek). ČOV Frýdek – Místek pojme celkem až $40\,450\text{ m}^3\cdot\text{d}^{-1}$ odpadních vod.

4.4 Nákladový controlling útvaru úpravny vody Podhradí

Nákladovým controllingem jednotlivých úvarů se zabývá controllingový útvar neboli ekonomické oddělení společnosti, jak už bylo uvedeno v předcházejícím textu. Společnost využívá pro účtování jak analytickou, tak syntetickou evidenci. V následujících tabulkách bude pro zjednodušení uvedena pouze syntetika daných účtů. Nákladový controlling tedy spočívá ve srovnání plánovaných a skutečných údajů a následném vyhodnocení odchylek. V tabulce 4.8 bude uvedeno srovnání těchto údajů a vyčíslení jejich rozdílu za rok 2013. Tyto informace se budou týkat pouze útvaru

úpravny vody Podhradí, údaje jsou uváděny v tis. Kč.

Tento útvar byl vybrán na základě doporučení od zaměstnanců firmy, kteří tento útvar navrhli jako nejreprezentativnější, a protože uvedení údajů za všechny střediska by bylo poněkud rozsáhlé a složité. Pro názornost budou uvedeny pouze účty, na kterých bylo účtováno.

Tabulka 4.8 Útvar úpravny vody Podhradí rok 2013 v tis. Kč

Účet dle syntetiky	Název účtu	Plánované údaje	Skutečné údaje	Rozdíl
501	Spotřeba materiálu	149 559	139 238	-10 321
502	Spotřeba energie	7 967	7 676	-291
511	Opravy a udržování	3 496	2 331	-1 165
512	Cestovné		1	1
518	Ostatní služby	5 179	5 816	637
521	Mzdové náklady	8 045	8 025	-20
524	Zákonné soc. pojištění	2 734	2 735	1
527	Zákonné soc. náklady	432	479	47
531	Daň silniční	5	3	-2
532	Daň z nemovitostí	40	40	0
538	Ostatní daně a poplatky	5	2	-3
548	Ostatní provozní náklady	300	450	150
551	Odpisy DHM a DNM	9 806	7 946	-1 860
554	Tvorba ostatních rezerv		-1 885	-1 885
	Provozní náklady	187 568	172 857	-14 711
	Finanční náklady	0	0	0
	Mimořádné náklady	0	0	0
	NÁKLADY	187 568	172 857	-14 711
601	Tržby za vlastní výrobky		77	77
641	Tržby z prodeje DHM a DNM		389	389
644	Smluvní pokuty a úroky z prodlení		3	3
648	Jiné provozní výnosy		42	42
	Provozní výnosy		512	512
	Finanční výnosy	0	0	0
	Mimořádné výnosy	0	0	0
	VÝNOSY	0	512	512
	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BÚO	-187 568	-172 345	15 223

Zdroj: [13] – vlastní zpracování

Jak lze vyčíst z tabulky, tak středisko úpravny vody Podhradí nemělo žádné finanční ani mimořádné náklady, stejně tak jako výnosy. Tento úvar je ve ztrátě, ale to pouze z toho důvodu, že výnosy z dodávek upravené pitné vody jsou zaznamenávány již v jiném úseku podniku. Útvar úpravny vody Podhradí spadá společně s dalšími úpravami pod OOV, které nakupuje vodu pro všechny, ale prostřednictvím vnitropodnikového účetnictví dále vodu předává vodovodům a zde se i evidují výnosy.

Dle uvedených údajů je celkovým skutečným výsledkem hospodaření daného střediska

ztráta ve výši 172 345 tis. Kč. Společnost neplánovala žádné výnosy, avšak ve skutečnosti nějaké vznikly a to 512 tis. Kč. Plánované náklady byly o 14 711 tis. Kč větší nežli náklady skutečné, je možno tedy říci, že v roce 2013 v rámci úvaru úpravny vody Podhradí ušetřilo. Největší vzniklou odchylkou bylo 10 321 tis. Kč v oblasti spotřeby materiálu, nejčastějším důvodem vzniku této odchylky bývá odebrání odlišného objemu vody (např.: kvůli počasí) nebo snížení či zvýšení ceny odebírané vody. Konkrétně tato odchylka vznikla zejména kvůli menšímu odběru povrchové vody z Povodí Odry a menší spotřebě chemikálií, které jsou třeba pro úpravu vody. To znamená, že pravděpodobně došlo k mírnému poklesu odebírané vody a nebylo ji třeba tolik vyprodukovat.

V rámci srovnávání plánu a skutečnosti si pracovníci v excelovských tabulkách vedou také sloupeček nazvaný index ke každému analytickému účtu, který znázorňuje při vynásobení stem procentuální plnění dané položky.

4.4.1 Reporting

Zprávy a výkazy, které sestavuje controllingový útvar jsou v rámci reportingu tvořeny pravidelně. Jsou sestavovány měsíčně a ekonomické oddělení je poskytuje ekonomickému řediteli, generálnímu řediteli, vedoucím nákladových středisek a vedení společnosti. V každé této zprávě musí být analyzovány odchylky a zdůvodněn jejich vznik, případně výše.

Korespondence s hlavními vedoucími nákladových středisek není dokonalá, zaměstnankyně controllingového útvaru s nimi komunikují přes podnikové servery, které jsou poněkud zastaralé, takže by bylo vhodné zavedení modernější výpočetní techniky.

5 Závěr

Controlling představuje soubor mnoha funkcí, jejichž příkladem je plánování, kontrola a analýza dat. Existuje mnoho typů controllingu, které se jednotlivě zabývají odlišnou oblastí. Controlling je anglického původu a jako celek vznikl v USA již na přelomu 19. a 20. Století. V České Republice a okolních zemích se začal využívat až kolem roku 1991. Je tedy poměrně novinkou, mnoho firem nemá zavedenou pozici controllera ani žádný controllingový útvar. Avšak jeho úkoly se ve většině podniků, tak jako tak provádí jen v rámci jiného oddělení a funkce controllera zastává zaměstnanec, který může být například ředitelem tohoto útvaru. Prostřednictvím controllingu jsou tedy vyhodnocovány různé údaje a tyto výsledky jsou následně předávány managementu podniku, který na jejich základě provádí různá rozhodnutí.

Nejvýznamnějšími typy controllingu jsou strategický, operativní, finanční a nákladový controlling. Strategický controlling je zaměřován na dlouhodobé cíle podniku a snaží se o jejich splnění co nejúspěšněji. Operativní controlling se zabývá krátkodobými cíli firmy, které bývají v rozmezí jednoho roka. Zahrnuje řízení zisku z krátkodobého hlediska. Finanční controlling využívá pro svou činnost finančních ukazatelů, z nichž asi nejpodstatnějším je likvidita podniku. Nákladový controlling je systémem umožňujícím dosažení cílů firmy. Zabývá se sestavováním plánů pro jednotlivá střediska společnosti, které následně porovnává se zaznamenanou skutečností a vyhodnocuje jejich rozdíly neboli odchylky. Dále také zajišťuje rozbor těchto odchylek a případně navrhuje způsob jak jim předejít, pokud jsou tyto rozdíly negativní. Nákladový controlling také zajišťuje dohled nad účetnictvím a při objevení nesrovnalostí může navrhnout různá opatření.

V praktické části diplomové práce byla představena společnost Severomoravské vodovody a kanalizace Ostrava, akciová společnost, která se jak už vyplývá z názvu, zabývá zejména úpravou a poskytováním pitné vody a odváděním a čištěním vod odpadních. Dále zde byl popsán vývoj společnosti spolu se znázorněním organizační struktury společnosti. Následující podkapitolou praktické části bylo vymezení controllingu ve společnosti, kdy společnost má zavedenou jak pozici controllera, tak i controllingový útvar, který zde ale vystupuje pod názvem ekonomického oddělení. V této části diplomové práci byly také popsány funkce controllingového útvaru ve společnosti, mezi něž patří způsob tvorby plánů, sestavování kalkulace, dohled nad účetní závěrkou, tvorba číselníků a také zpracování konkrétních účetních případů dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále se praktická část také přímo zaměřila na největší útvary úpraven vody a popsala postup při

úpravě vody povrchové na pitnou. Poslední podkapitola je zaměřená na nákladový controlling útvaru úpravny vody Podhradí, jeho popis, analýzu controllingu, vyhodnocení a případný reporting o zjištěných informacích. Ekonomické oddělení zpracovává vcelku podrobné tabulky o hospodaření jednotlivých středisek a vyhodnocení v rámci srovnání skutečných a plánovaných údajů. Avšak tyto tabulky sestavuje v Microsoft excelu, který není ideální, a proto by nebylo špatné zavést komplexní software, který by zpracovával potřebné informace. Nový software by mohl sloužit po sestavování kalkulací cen, kterých společnost tvoří mnoho nebo také pro srovnání plánu a skutečnosti a vyhodnocování vzniklých odchylek. Také v oblasti komunikace s vedoucími nákladových středisek by mohl být již využívaný systém modernizován.

Prostřednictvím diplomové práce je možno se seznámit s controllingem a jeho typy, především s controllingem nákladovým, na který je diplomová práce zaměřena. Dále je možné se jejím prostřednictvím seznámit s controllingem společnosti SmVaK a.s. a fungováním úpraven vody.

Seznam použité literatury

Odborné knihy a právní předpisy

- [1] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- [2] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [3] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [4] MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- [5] ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: Koncepce a nástroje*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.
- [6] HERMANN, Petr a Jaromír LAZAR. *Nákladový controlling*. Ostrava: Repronis, 1999. 97 s. ISBN 80-86122-34-4.
- [7] FOLTÍNOVÁ, Alžběta a kolektiv. *Nákladový controlling*. Bratislava: Lura Edition, 2011. 304 s. ISBN 978-80-8078-425-6.
- [8] KONEČNÝ, Miloš. *Controlling*. 4. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. 139 s. ISBN 978-80-214-3346-5.
- [9] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
- [10] VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

Internetové zdroje

- [11] <http://www.smvak.cz/>

Ostatní prameny

- [12] Výroční zpráva společnosti SmVaK a.s.
- [13] Interní materiály společnosti SmVaK a.s.
- [14] Propagační materiály společnosti SmVaK a.s.

Seznam zkratek

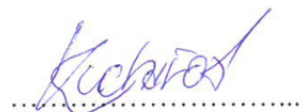
BÚO	běžné účetní období
ČR	Česká Republika
EU	Evropská unie
IFRS	mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	koruny české
Km	kilometry
KSV	Kružberský skupinový vodovod
l. s^{-1}	litr za sekundu
m^2	metr čtvereční
m^3	metr krychlový
$\text{m}^3 \cdot \text{d}^{-1}$	metr krychlový za den
OOV	Ostravský oblastní vodovod
OR	obchodní rejstřík
SmVaK	Severomoravské vodovody a kanalizace Ostrava

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mě požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2015



Bc. Zuzana Kuchařová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Výměr ministerstva financí č. 01/2013

Příloha č. 2 Syntetická a analytická evidence nákladových a výnosových účtů společnosti
SmVaK a.s.